

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Daňové systémy České republiky a Španělska
Tax Systems of the Czech Republic and Spain

Studentka:
Vedoucí bakalářské práce:

Mgr. Lenka Danzerová
prof. Ing. Jan Šíroký, CSc.

Ostrava 2018

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání bakalářské práce

Student: **Mgr. Lenka Danzerová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Daňové systémy České republiky a Španělska**
Tax Systems of the Czech Republic and Spain
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Vymezení základních pojmů
 3. Analýza daňového systému České republiky
 4. Analýza daňového systému Španělska
 5. Komparace zdaňování fyzických osob a doporučení k daňové politice
 6. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

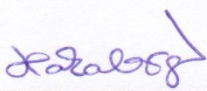
NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. 336 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
SCHELLEKENS, Marnix, ed. *European Tax Handbook 2017*. Amsterdam: IBFD, 2017. 1164 s. ISBN 978-90-8722-407-3.
ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 128 s. ISBN 978-80-7478-785-0.

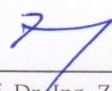
Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **prof. Ing. Jan Široký, CSc.**

Datum zadání: 24.11.2017
Datum odevzdání: 11.05.2018




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

Přílohy č. 1 a 2, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 11. 7. 2018

Lenka Danzerová

Mgr. Lenka Danzerová

Obsah

1	ÚVOD	5
2	VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	7
2.1	Daň	7
2.1.1	Předmět daně	7
2.1.2	Funkce daní	7
2.1.3	Základ daně	8
2.1.4	Sazba daně	8
2.1.5	Sleva na dani	8
2.1.6	Osvobození od daně	8
2.2	Daňová kvóta	9
2.3	Daňová politika	9
2.4	Daňový subjekt	9
2.4.1	Daňový poplatník a plátce daně	10
2.4.2	Daňová harmonizace	10
2.5	Daňová asignace	10
2.6	Daňová incidence	10
2.7	Korporátní daň	10
2.8	Správce daně	11
2.9	Zdaňovací období	11
2.10	Dílčí shrnutí	11
3	ANALÝZA DAŇOVÉHO SYSTÉMU ČESKÉ REPUBLIKY	12
3.1	Historický vývoj daní na území ČR	12
3.2	Daňová soustava ČR	15
3.3	Přímé daně	16
3.3.1	Daň z příjmů fyzických osob	16
3.3.2	Daň z příjmů právnických osob	22
3.3.3	Daň z nemovitých věcí	23
3.3.4	Daň z nabytí nemovitých věcí	27
3.3.5	Silniční daň	28
3.4	Nepřímé daně	29
3.4.1	Všeobecné daně	30
3.4.2	Selektivní daně – spotřební	32
3.4.3	Selektivní daně – energetické	34
3.4.4	Clo v českém daňovém systému	35

3.4.5	Daň z hazardních her	35
3.4.6	Shrnutí kapitoly	36
4	ANALÝZA DAŇOVÉHO SYSTÉMU ŠPANĚLSKA	37
4.1	Historický vývoj daní ve Španělsku	37
4.2	Daňová soustava Španělska	38
4.3	Přímé daně	41
4.3.1	Daň z příjmů fyzických osob	41
4.3.2	Daň z příjmů právnických osob	46
4.3.3	Daň z příjmů nerezidentů	48
4.3.4	Daň dědická a darovací	49
4.3.5	Daň z nemovitostí	50
4.4	Nepřímé daně	50
4.4.1	Daň z přidané hodnoty	51
4.4.2	Daně ze spotřeby	52
4.4.3	Clo a kolikovní	52
4.4.4	Daň z převodu majetku	53
4.4.5	Shrnutí kapitoly	53
5	KOMPARACE ZDAŇOVÁNÍ FYZICKÝCH OSOB A DOPORUČENÍ K DAŇOVÉ POLITICE	54
5.1	Srovnání zdaňování fyzických osob v ČR a ve Španělsku	54
5.2	Daňová politika EU a obou vybraných států	58
5.3	Doporučení k daňové politice	61
6	ZÁVĚR	63
	Seznam použité literatury	65
	Seznam zkratk	68
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 ÚVOD

Jak již název práce napovídá, alfou a omegou celé práce je pojem daň z pohledu rozličných daňových systémů. Pokud bychom se daněmi chtěli zabývat z historického hlediska, zjistíme, že jde o pojem s dlouhým historickým vývojem, jež má počátek už v Bibli, ale skutečný vznik daní je spojen se zakládáním prvních státních útvarů. Daně tedy již od starověku ovlivňují každého, ať už přímo či nepřímo, pozitivně či negativně. Aby mohl státní útvar, resp. stát hradit své potřeby a konstatujeme, ekonomicky fungovat, bylo potřeba vymezit kdo, kdy a kolik má do státní pokladny přispívat, čímž se začaly formovat rozdílné daňové systémy, a právě tato odlišnost se později stala cílem harmonizace.

Pozornost je v této bakalářské práci věnována vymezení daňových systémů dvou vybraných zemí Evropské unie (dále jen „EU“), konkrétně České republiky a Španělska, a jejich následné komparaci se zaměřením na zdaňování příjmů fyzických osob.

Cílem práce je představit strukturu daňových systémů těchto dvou zemí, jejich systém třídění daní a daňovou politiku. Jak již bylo zmíněno v předchozím odstavci, předmětem analýzy je daň z příjmů fyzických osob. Z hlediska metodiky pracujeme s metodou deskripce a explanace, které v našem případě slouží k popisu a vysvětlení problematiky daní, daňových systémů, daňové politiky a vymezení odborných termínů. Pro rozbor daně z příjmů fyzických osob a porovnání daňových forem a daňové politiky využíváme metodu analýzy a komparace.

Pokud jde o rozvržení celé práce, po úvodním nastínění tématu bude následovat kapitola obsahující vybrané pojmy z oblasti daní, se kterými se nejčastěji setkáváme v rámci této problematiky. Následující dvě kapitoly se budou týkat právě charakterizování zmíněných daňových systémů a poslední kapitolu lze ve své podstatě považovat za praktickou část této práce, kdy je hlavním cílem porovnání odlišností těchto daňových systémů a vymezení rozdílů především v oblasti zdaňování příjmů fyzických osob. Součástí této kapitoly je celkové vyhodnocení daňové politiky obou zemí s úvahou ohledně daňových postupů a doporučení.

Tyto dva státy EU byly vybrány záměrně z několika důvodů. V první řadě píšeme o zemích zcela odlišných, a to hned v mnoha ohledech. Nejen, že jsou to země nesrovnatelné, co do rozlohy a počtu obyvatel, ale liší se zejména politickým uspořádáním, resp. státním zřízením. V případě České republiky píšeme o demokratické republice, zatímco Španělsko je oficiálně královstvím.

Česká republika je malá země s průměrnou ekonomikou a řadí se v rámci EU k zemím s nejnižší mírou nezaměstnanosti, o Španělsku je známo, že je naopak zemí s vysokou mírou nezaměstnanosti a obřím zadlužením i přes drobná zlepšení v posledních letech. Výčtem rozdílů mezi těmito státy bychom mohli pokračovat, nicméně to, co nás zajímá je především odlišná daňová soustava. V neposlední řadě byla důvodem výběru těchto zemí i osobní zainteresovanost autorky práce.

Problematika daní je velmi obsáhlým tématem a je prakticky nereálné, a ani si to v této práci neklademe za cíl, vymezit a analyzovat do hloubky všechny druhy daní, jde nám spíše o přiblížení a vytyčení hlavních rysů a rozdílů jednotlivých systémů.

Je třeba zmínit, že si každý stát svůj systém daní přizpůsobuje prostřednictvím svých zákonů, nicméně v rámci EU probíhají snahy o harmonizaci dílčích systémů, tedy jisté přizpůsobení.

Práce vychází z legislativy účinné ke dni 31. 12. 2017 a byla dána k vazbě dne 11. 7. 2018.

2 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ

V této kapitole byl vytvořen stručný terminologický aparát, který zahrnuje vybrané pojmy z oblasti daní a jejich definice. Jedná se o termíny, se kterými se setkáváme v rámci českého daňového systému, ale zároveň o pojmy obecné, které lze vnímat v daňové problematice jako stěžejní.

2.1 Daň

Daní rozumíme povinnou, opakující se, uzákoněnou platbu, která je odváděna do veřejného rozpočtu. Charakterizuje ji dále neúčelovost, kdy se stává plnohodnotnou součástí příjmů veřejného rozpočtu a neekvivalenčnost, což představuje pro poplatníka nemožnost nároku na protihodnotu (Kubátová, 2010).

2.1.1 Předmět daně

Předmětem daně z příjmů se podle Boňka et al. (2001, s. 334-335) rozumí: „skutečnost, na kterou se daň váže, která je podrobena zdanění. Může to být příjem, majetek, spotřeba, převod práv apod. Předmět daně je velmi často obsažen přímo v názvu daně (např. daň z příjmů fyzických osob, daň z nemovitostí, daň silniční aj.), popř. skupiny daní (daně ze spotřeby, důchodové daně atd.).“ Pro účely efektivnosti vybírání daně je nutné předmět daně vymezit, co nejpresněji. Obecně jde v podstatě o veličinu, ze které se daň vybírá, přičemž některý předmět daně může být od daně osvobozen (Vančurová, Láchová, 2016).

Podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDzP) jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob příjmy jak peněžní, tak nepeněžní, a sice ze závislé činnosti, z podnikání, z kapitálového majetku, z nájmu a příjmy ostatní, nepravidelné, dosažené nahodile. Pokud není zákonem stanoveno jinak, pak předmětu daně z příjmů právnických osob odpovídají obecně příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.

2.1.2 Funkce daní

K hlavním ekonomickým funkcím daní řadíme funkci alokační, redistribuční a stabilizační. Alokační funkce představuje efektivní umístění či rozdělení zdrojů, v okamžiku tržního selhání. Funkce redistribuční spočívá jednoduše v přerozdělení důchodů a bohatství spravedlivým způsobem – od bohatších k chudším. Stabilizační funkce je mezi odborníky rozporupná, zatímco keynesovci zásah státu do ekonomiky prostřednictvím změn fiskální politiky schvalují, neoklasikové tuto funkci nepřipouští (Šíroký, 2008).

Kromě uvedených funkcí daní se můžeme také setkat s funkcí fiskální či stimulační, přičemž funkce fiskální bývá považována za primární a spočívá ve schopnosti naplnění veřejného rozpočtu. Stimulační funkce vychází z předpokladu obecně negativního vnímání daní a jelikož se daňové subjekty snaží svou daňovou povinnost co nejvíce omezit, existují určité daňové úspory, které stát poskytuje a naproti tomu nezodpovědné trestá vyšším zdaněním (Vančurová, Láchová, 2016).

2.1.3 Základ daně

Předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a je zjišťován k určitému dni (stavová veličina) nebo za určité zdaňovací období (toková veličina). V případě poplatníků, kteří vedou účetnictví je pro stanovení základu daně určující výsledek hospodaření a u poplatníků, kteří nevedou účetnictví, se vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji (Marková, 2017).

2.1.4 Sazba daně

Z upraveného základu daně (sníženého o položky odečitatelné od základu daně a nezdanitelnou část základu daně) se stanoví základní výše daně. Existuje několik typů daňových sazeb. Z hlediska druhu předmětu daně nebo daňového subjektu rozlišujeme daň jednotnou (jedna sazba pro všechny typy předmětu daně) a diferencovanou (různé sazby daní). Druhým kritériem bývá zpravidla vztah základu daně a sazby daně. V tomto případě existuje buď pevná (v Kč), nebo relativní (lineární nebo progresivní) sazba daně vyjádřená v procentech (Vančurová, Láchová, 2016).

2.1.5 Sleva na dani

Sleva na dani je zákonem stanovená sleva (§ 35 ZDzP) snižující základní výši daně. Dělíme ji na relativní (část vyjádřená v %) a absolutní (vyjádřena pevnou částkou). Jednotlivými typy slev a jejich výši se budeme podrobněji zabývat v další kapitole v samotném popisu daňové soustavy ČR.

2.1.6 Osvobození od daně

Část předmětu daně, ze které se daň nevybírám, je od daně osvobozena a daňový subjekt není povinen, a často ani oprávněn, ji zahrnout do základu daně.

Setkáváme se s osvobozením úplným (uplatní se, nedojde-li k překročení zákonem stanoveného limitu), částečným (do základu daně se dostane pouze část překračující stanovenou hranici), a výjimečně s osvobozením podmíněným (je nutné doložit splnění podmínek pro uplatnění osvobození) (Vančurová, Láchová, 2016).

2.2 Daňová kvóta

Tento pojem představuje mezinárodní srovnávací ukazatel daňového zatížení obyvatel. Vypočítává se jako podíl daňových výnosů na hrubém domácím produktu v běžných cenách. Vyjadřuje makroekonomické hledisko a jde o tzv. složenou nebo celkovou daňovou kvótu zahrnující příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, vedle té pak existují také daňové kvóty vycházející z klasifikace daní podle OECD (Široký, 2016).

2.3 Daňová politika

Daňová politika je součástí hospodářské politiky státu a jde o souhrn nástrojů a opatření využívaných k vytváření změn v ekonomice. Pomocí daňové politiky lze ovlivňovat ekonomické a sociální procesy ve společnosti, ať už jde o investice, kapitál, ceny, poptávku aj. (Boněk et al., 2001). Nástroje daňové politiky se nejčastěji dělí dle tzv. kritéria samostatnosti na automatické stabilizátory (např. progresivní daň z příjmů) a diskreční opatření (změny zákonů) (Široký, 2016).

2.4 Daňový subjekt

Daňovým subjektem je fyzická nebo právnická osoba a dále rozlišujeme jako subjekt poplatníka a plátce. Je to osoba, která je ze zákona povinna strpět, odvádět nebo platit daň. Mezi daňové subjekty řadíme i organizační složky státu (Boněk, Běhounek, Benda, Holmes, 2001).

Poplatníci daně z příjmů fyzických osob jsou podle zákona ZDzP daňovými rezidenty, mají-li na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují, či nerezidenty (Marková, 2017). Poplatníkem daně z příjmů právnických osob je podle ZDzP taktéž daňovým rezidentem či nerezidentem, a může jím být právnická osoba, organizační složka státu, podílový fond, fond penzijní společnosti, jednotka založena nebo zřízena poplatníkem dle právního řádu, fond ve správě Garančního systému finančního trhu (Marková, 2017).

2.4.1 Daňový poplatník a plátce daně

Poplatník může a nemusí být současně plátcem daně. Plátce, ať už fyzická nebo právnická osoba, má povinnost daň od poplatníka vybrat, odvést a srazit. Poplatník nese daňové břemeno. Předmětem daně poplatníka je jeho příjem nebo majetek.

2.4.2 Daňová harmonizace

Základním krokem k dosažení harmonizace daňových systémů je tzv. daňová koordinace. Jedná se o jakýsi předstupeň celého harmonizačního procesu sladování a sbližování daňových systémů prostřednictvím dohod, smluv či návrhů, jejichž cílem má být omezení či odstranění sporných obchodů či nežádoucích jevů, jako je např. škodlivá daňová konkurence nebo daňové podvody, a odstraňování rozdílů mezi jednotlivými způsoby regulace, zajištění jednotného trhu a jeho fungování. Realizace úkonů spojených s koordinací a přibližováním je prováděna pomocí společných politik a společných finančních nástrojů.

2.5 Daňová asignace

Daňová asignace je prostředkem daňové politiky, který funguje pouze v některých státech (např. Polsko, Slovensko, Maďarsko) a umožňuje poplatníkům rozhodovat o části odvedené daně z příjmů, resp. určitém procentu ze stanovené daňové povinnosti a poskytovat tak vybraným příjemcům neziskového sektoru přímou podporu z veřejných zdrojů. V České republice zatím tato možnost financování zavedena nebyla.

2.6 Daňová incidence

Popisuje dopady daní na ekonomické subjekty. Dochází k procesu, kdy daň uloženou zákonem jednomu subjektu platí jiný subjekt. Může nastat situace, kdy je daň placená jednotlivcem nebo společností přesunutá buď dopředu, to znamená na kupujícího na trhu, nebo dozadu, tedy na prodávajícího na trhu. Může ale dojít i k přesunu daně dopředu i dozadu zároveň. Následně se zkoumá právě onen vliv na daný subjekt nebo ekonomický systém. Rozlišujeme pak dopad ze zákona, nebo skutečný, který nastane právě při zmíněném přesunu daně (Kubátová, 2010).

2.7 Korporátní daň

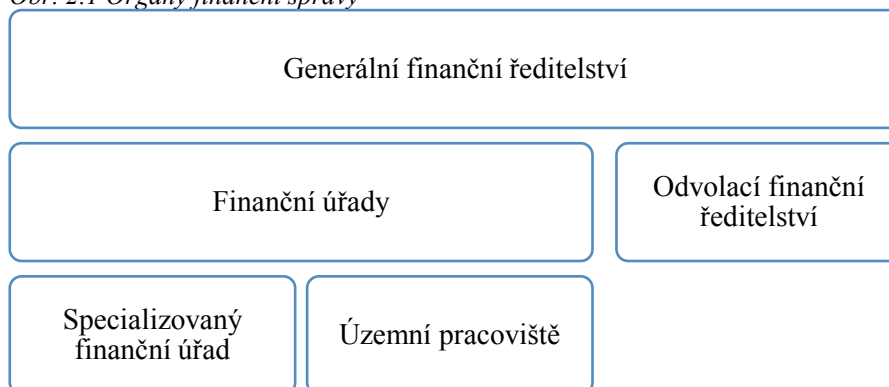
Daň spadající do kategorie přímých daní důchodového typu, která má v České republice podobu daně z příjmů právnických osob.

Korporátní daň upravuje ZDzP a sazba daně je stanovena ve výši 19 %, historicky se řadí k nejmladším typům daní a prošla mnohými změnami nejen v ČR, ale i ostatních zemích EU a vývoj sazeb této daně je klesající (Jurčík, 2015).

2.8 Správce daně

Správce daně je správní orgán nebo jiný státní orgán pověřený správou daní dle zákona, věcně a místně příslušný a vykonávající svou pravomoc prostřednictvím úředních osob (Marková, 2017). Většina daní je spravována orgány finanční správy, kde Generální finanční ředitelství je přímým nadřízeným úřadem Odvolacího finančního ředitelství a finančních úřadů. Jednotlivé orgány jsou vymezeny na Obr. 2. 1. Do následujícího schématu bychom mohli také jako zcela nadřazený útvar doplnit Ministerstvo financí (Generální finanční ředitelství, 2015).

Obr. 2.1 Orgány finanční správy



Zdroj: Finanční správa, vlastní zpracování

2.9 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím, za které se stanoví základ daně a její výše, může být kalendářní či hospodářský rok, kalendářní měsíc apod. Pro každou daň stanoví zdaňovací období příslušný zákon. (Boněk, Běhounek, Benda, Holmes, 2001).

2.10 Dílčí shrnutí

V této kapitole jsme si vysvětlili základní pojmy, se kterými budeme pracovat v dalších částech bakalářské práce.

3 ANALÝZA DAŇOVÉHO SYSTÉMU ČESKÉ REPUBLIKY

Daňový systém lze chápat jako soustavu daní, ucelený systém institucí, které zabezpečují správu daní. V každém státě jde o produkt dlouhodobého politického, hospodářského i kulturního vývoje (Starý et al., 2009). Cílem následující kapitoly bude popsat český daňový systém, a kromě současných tendencí, procesů a charakteristik považujeme za poměrně důležité nastínit také historické aspekty.

3.1 Historický vývoj daní na území ČR

Vývoj českého daňového systému ve středověkých a raně novověkých dějinách by se dal rozdělit na 4 období: dobu knížecí, vrcholný středověk či předhusitské Čechy, období mezivládí (Čechy poděbradské a Jagellonské) a dobu pobělohorskou.

Doba knížecí (900-1200) je reprezentována vládou Přemyslovců. V tomto období se formuje stát, právo a daně a objevuje se tzv. daň za mír, což byla pravidelná platba, každoročně odváděná do státního rozpočtu, zatěžovala všechny svobodné rolníky a nejvíce se přibližuje naší podobě daně. Kromě toho se údajně vybírala také daň za stráž. Hlavním příjmem tehdejšího státního rozpočtu byla válečná kořist a tzv. obnovování mincí (obohacování panovníka snižováním obsahu drahých kovů ve vládních ražbách), nikoliv daně. Nicméně se hledaly další zdroje příjmů a zhruba mezi 10. a 11. stoletím se objevuje první zmínka o celních regálech, soudních poplatcích a tzv. desátku vybíraném církví.

V období vrcholného středověku (1200-1436) se mění daňová i finanční soustava. Došlo totiž k posílení majetkového zázemí šlechty a církve a odváděná feudální renta již neputovala do panovníkovy pokladny. Kvůli tomuto omezení příjmů ve státní pokladně se zavádí tzv. obecná a zvláštní berně. V prvním případě šlo o klasickou daň zatěžující pozemky (bez ohledu na vlastníka), zvláštní berně, kterou panovník vybíral, byla projevem jeho svrchované moci v rámci těch oblastí působnosti, kam ještě mohl král zasahovat, jelikož jeho moc byla značně omezena pravomocemi šlechty. Židovské komunity pak odváděly židovské berně, které spadají právě do kategorie zvláštních daní. Příjmy z cel ztrácely na významu a na místo toho se staly zdrojem příjmů např. tzv. ostrožné, což byl poplatek, který odváděli noví klášterní hodnostáři, nebo tržní poplatky spojené s tržními právy udělovanými městům. V souvislosti se zakládáním královských měst se objevuje právo tzv. nuceného skladu. V těchto skladech se vybíral poplatek známý jako ungelt. Hradská soustava, která byla tvořena úředníky vybírajícími daň, prakticky zanikla, zřizovaly se kraje s daňovým účelem.

Třetí období, mezivládí (1437-1526), reprezentují Jagellonci. Základem daňového systému zůstává obecná berně, zvláštní berně však ztrácela svůj význam, udržela se pouze židovská daň a byla zavedena berně z hlavy (za každého obyvatele), berně z poddanských úroků, kapitálová či spotřební daň. Po reformách v r. 1517 byl schválen výběr všeobecné daně (berně ze jmění) z movitého a nemovitého majetku a v daňové soustavě se také v Čechách objevuje Nejvyšší berní úřad. Poté, co vládu převzali Habsburkové, byla z vaření piva, dovozu i vývozu, prodeje obilí, dobytka či vína apod., vybírána berně třicátého peníze. Všeobecnou daň nahradila daň domovní a znovuzavedena byla berně za jmění, kdy zemský sněm dle přiznané výše majetku stanovil procento odvodu. Finanční správa je nadále zaštiťována Nejvyšším berním úřadem, a kromě toho vznikly i nové instituce, jako např. česká komora, a byly obnoveny královské regály (cla).

Od počátku 17. století se formuje velmi složitá finanční struktura a spolu s dlouhotrvajícími válkami rostou náklady i zadlužení. Na přelomu 17. a 18. století se začala rozlišovat nepřímá daň – daň z regálu – tzv. camerale a přímá daň z berní – tzv. contributionale. Po třicetileté válce se zvýšilo daňové zatížení, byl zaveden první český katastr a všeobecnou daň nahradily akcízy vybírané z prodeje spotřebního zboží, což se později rozšířilo. Zavedení akcízů mělo být pouze dočasné, ovšem panovník se jich nechtěl vzdát. Mimoto se opět setkáváme se staronovými daněmi a poplatky, např. od roku 1746 musel každý platit daň z hlavy, po čase změněnou na demokratizační daň, a tu pak platil každý nad 15 let. Akcízy se pak také mění, a sice na spotřební daně a dávky. Josef II. zavedl katastrální obce v krajích a odnímá právo neplatit daň šlechtě a církvi.

Dostáváme se do 19. století, kdy už se dá hovořit o poměrně moderní soustavě daní a poplatků, která byla založena na centralizaci daňového systému. Stále byla celá finanční struktura poněkud složitá. Například, ve srovnání s dnešní podobou daňového systému, existovalo mnohem více druhů daní, a naopak neexistovaly daně, které jsou zavedeny v dnešní době (např. DPH). Daně se rozdělovaly podle spravedlnosti, zdaňovací techniky, předmětu daně nebo podle vzniku daňových povinností. Vznikla daň domovní, jež se ale neustále upravovala a dělila se na 2 typy – daň činžovní a daň třídní. Došlo k reformě daně pozemkové. V roce 1848 bylo zřízeno ministerstvo financí a zásadní milník přichází se zákonem č. 220/1896 o dani z osobních příjmů, který vycházel z právních předpisů, nařízení či mezinárodních smluv. Všeobecná daň výdělková nahradila daň z živnosti uzákoněnou v r. 1812 a týkala se podnikání s dosaženým ziskem, zvláštní daň výdělková byla také uvalena na podniky se ziskem, ale zvláště ty, které musely takzvaně veřejně účtovat.

Renty čili příjmy plynoucí z poměrně stálého zdroje zatěžovala daň rentová neboli úroková a platila se i daň z příjmu (důchodová).

Překlenutí do nové doby představující konec války a vznik samostatné Československé republiky bylo náročné zejména pokud jde o správu daní, chyběl personál a daňový systém celé země byl nejednotný. V roce 1927 byla sjednocena soustava daní a poplatků na celém území státu díky dlouho připravované daňové reformě – tzv. Englišova daňová reforma. V následujících letech se zavedený systém daní už jen doplňoval a období II. světové války žádné zásadní změny nepřineslo.

Až po roce 1945 proběhlo na našem území mnoho reforem a zásadní změnu přinesl rok 1948. Po II. světové válce bylo potřeba vybudovat nový právní řád a změny v daňovém systému probíhaly postupně. Základem daňové soustavy byly přímé daně (důchodová daň, všeobecná a zvláštní daň výdělková, daň pozemková, domovní, rentová, z tantiém a z vyššího služného) a vycházelo se ze zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních. Systém nepřímých daní (daň z obratu, daň přepychová, spotřební daň a daň burzovní) byl složitější, nevycházelo se pouze z jednoho předpisu. V roce 1946 byly zavedeny mimořádné majetkové dávky (daň z přírůstku majetku na začátku a na konci války) a významným přínosem byl v následujícím roce zákon č. 109/1947 Sb., o dani ze mzdy. V roce 1948 byla mezi přímé daně zavedena zemědělská daň (zákon č. 49/1948 Sb.) a k nepřímým daním přibyla daň všeobecná (o rok později všeobecná daň nákupní) nahrazující daň z obratu a všechny spotřební daně, což vedlo ke zjednodušení systému nepřímých daní.

Na přelomu let 1953 a 1954 došlo k podstatným změnám, daně se přestaly rozdělovat na přímé a nepřímé a vzniklo dělení na daně placené podniky a daně placené občany. Podniků se týkala daň z obratu, z výkonů, důchodová daň družstevních a jiných organizací a zemědělská daň. Daň ze mzdy, z příjmu, živnostenská, domovní, z literární a umělecké činnosti a z představení spadaly do zdanění fyzických osob. V 70. letech dochází k zavedení podnikových daní.

Procesy v daňovém systému se i v následujících letech, prakticky až do počátku 90. let, stále opakovaly, daně se buď rušily, nebo měnily anebo vznikaly nové. K 1. 1. 1993 byly zrušeny odvody, důchodová a zemědělská daň placené organizacemi a byla zavedena daň z příjmů právnických osob. Stejně tak na straně daní placených občany byla zrušena daň ze mzdy, z příjmů obyvatelstva a z příjmů z literární a umělecké činnosti a zavedena daň z příjmů fyzických osob. Byla tedy vytvořena zcela nová daňová soustava, která se stala základem současného daňového systému České republiky (Široký, 2016).

3.2 Daňová soustava ČR

Daňová soustava by mohla být definována jako souhrn daní vybíraných v určité zemi a v určité době. Vedle již zmíněné daňové kvóty, která kvantitativně popisuje daňový systém, patří mezi základní parametry také tzv. daňový mix neboli daňová struktura. Tato charakteristika je v podstatě poměr přímých a nepřímých daní, vyjadřuje, jaký typ daní má v daném státě přednost a jaký je potlačován.

Jak jsme již uvedli na konci podkapitoly věnované historickému vývoji daní na území České republiky, současná podoba daňové soustavy byla vytvořena v roce 1993. Přestože lze daně třídit z mnoha hledisek, např. členění daní z hlediska jejich dopadu na tržní mechanismus, dle subjektu nebo objektu daně, dle způsobu jejich úhrady apod., nejčastější a základní bývá klasifikace dle jejich vazby na důchod poplatníka, na daně přímé a nepřímé.

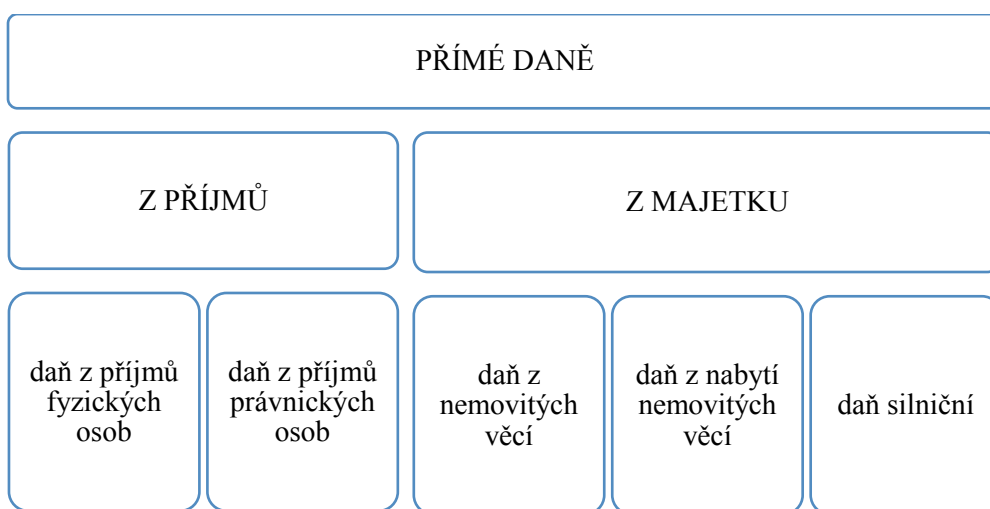
Daňovou soustavu České republiky tvoří daň z přidané hodnoty, spotřební daně, daně z příjmů, daň z nemovitých věcí, daň silniční, daň z nabytí nemovitých věcí a energetické („ekologické“) daně. Mezi další odvody daňového charakteru patří zejména pojistné sociálního pojištění a místní poplatky. Právní úprava české daňové soustavy je následující:

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDzP“), ve znění pozdějších předpisů – upravuje daň z příjmů fyzických a právnických osob;
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů;
- Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů – upravuje způsob tvorby a výši rezerv a opravných položek;
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů;
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů;
- Zákon č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí;
- Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů;
- Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů;
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů – upravuje postup správců daní, práva a povinnosti, které daňovým subjektům a třetím osobám vznikají při správě daní;
- Vybraná ustanovení zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů – zdaňování zemního plynu a některých dalších plynů.

3.3 Přímé daně

Přímé daně jsou vyměřeny na základě důchodu nebo majetku, jsou adresné, respektují majetkovou situaci poplatníka a dělí se dále na důchodové, resp. příjmové a majetkové. Následující podkapitola bude věnována rozboru jednotlivých druhů přímých daní. V grafickém znázornění na Obr. 3.1 můžeme vidět, které typy daní spadají do skupiny příjmových a které do skupiny majetkových přímých daní.

Obr. 3.1 Přímé daně v ČR



Zdroj: Široký (2016), vlastní zpracování

3.3.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob je v celém daňovém systému považována za nejsložitější. Jelikož jsou osobní příjmy, kromě této daně, zatíženy také pojistným sociálního pojištění, je zdanění těchto příjmů poněkud komplikované. Tato daň je označována jako univerzální a předmětem daně jsou veškeré příjmy fyzických osob. Pro daň z příjmů fyzických osob je zdaňovacím obdobím kalendářní rok, v případě sociálního pojistného kalendářní měsíc (mimo osoby samostatně výdělečně činné).

Poplatníky jsou u této daně všechny fyzické osoby, které dělíme na daňové rezidenty a nerezidenty. Daňovými rezidenty jsou osoby, které mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují – minimálně však 183 dní v roce a nerezidenty osoby, které tyto podmínky nesplňují anebo to o nich určují mezinárodní smlouvy. U rezidentů jsou zdaňovány jak příjmy z ČR, tak ze zahraničí, u nerezidentů pouze příjmy nabyté na území ČR (Marková, 2017).

Již v 1. kapitole byl stručně vymezen předmět daně. Podle § 2 ZDzP (Marková, 2017, s. 8) se zde řadí:

- „a) příjmy ze závislé činnosti (§ 6),
- b) příjmy ze samostatné činnosti (§ 7),
- c) příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- d) příjmy z nájmu (§ 9),
- e) ostatní příjmy (§ 10).“

Těchto pět druhů příjmů je současně dílčími základy daně, které jsou podstatné pro výpočet základu daně z příjmů fyzických osob a který získáme jejich součtem. Do tohoto součtu nezahrnujeme dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti, přičítáme jej až nakonec, pokud je součet všech ostatních dílčích základů daně kladný. Může se stát, že celkový součet je menší než nula, a to kvůli zápornému výsledku, který vyšel v dílčím základu daně z příjmů ze samostatné činnosti nebo příjmů z nájmu. Nicméně musí platit pravidlo, že základ daně nemůže být menší než dílčí základ daně ze závislé činnosti. Záporný, resp. minusový výsledek bude vykázán v daňovém přiznání a na tomto základě bude vyměřena daňová ztráta, ta pak bude využita v následujících, maximálně pěti, zdaňovacích obdobích. Jedná se o tzv. odpočet, kdy poplatník může ztrátu uplatnit celou v jednom zdaňovacím období nebo po libovolných částech ve zdaňovacích obdobích, která jsou z hlediska optimalizace základu daně pro poplatníka nejvýhodnější. Ke ztrátě nemůže dojít u příjmů dle § 6, § 8 a § 10.

Stanovení dílčích základů daně si zobrazíme na Obr. 3.2.

Obr. 3.2 Výpočet dílčích základů daně

dílčí základ daně z příjmů ze závislé činnosti (§ 6):
příjmy ze závislé činnosti + pojistné na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti + pojistné na veřejné zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem
dílčí základ daně z příjmů ze samostatné činnosti (§ 7), (nebo záporný rozdíl mezi příjmy a výdaji)
příjmy ze samostatné činnosti – výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů
dílčí základ daně z příjmů z kapitálového majetku (§ 8)
příjmy z kapitálového majetku

dílčí základ daně z příjmů z nájmu (§ 9), (nebo záporný rozdíl mezi příjmy a výdaji)
příjmy z nájmu – výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů
dílčí základ daně z ostatních příjmů (§ 10)
ostatní příjmy – výdaje na dosažení příjmů (podle druhů příjmů do výše daného druhu příjmů)

Zdroj: Vančurová, Láčková (2016), vlastní zpracování

Od sumy dílčích základů daně dále odečteme nezdanitelné části základu daně dle § 15 ZDzP a položky odčitatelné od základu daně podle § 34 ZDzP, které snižují základ daně fyzické osoby.

Nezdanitelnými částmi základu daně jsou:

- dary, resp. bezúplatná plnění – úhrnná hodnota všech darů musí činit alespoň 1 000 Kč, nebo přesáhnout 2 % ze základu daně; nutnost splnění alespoň jedné z podmínek; darem se myslí i dárcovství krve (1 odběr oceněn na 3 000 Kč) nebo darování orgánu (oceněno částkou 20 000 Kč),
- úroky z hypotečního či obdobného úvěru, ze stavebního spoření (pokud jsou zaplacený) – v jedné domácnosti lze odečíst v úhrnu max. 300 000 Kč za rok,
- zaplacené příspěvky na penzijní nebo životní pojištění – v obou případech platí maximální hranice pro odečet 24 000 Kč,
- členské příspěvky zaplacené odborové organizaci – lze odečíst částku do výše 1,5 % zdanitelných příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů, max. 3 000 korun za zdaňovací období,
- úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání – maximální částka pro snížení základu daně je 10 000 Kč (poplatníci se zdravotním postižením si mohou odečíst max. 13 000 Kč a osoby s těžším zdravotním postižením max. 15 000 Kč) (Kučerová, 2017).

Položky odčitatelné od základu daně:

- daňová ztráta,
- odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odborného vzdělávání (Marková, 2017).

Po snížení základu daně o výše jmenované položky je příjem fyzických osob zdaňován sazbou ve výši 15 % a zaokrouhlován na celá sta korun dolů. Kromě této daně však existuje ještě sazba 7 % pro tzv. solidární zvýšení daně (Marková, 2016). Této dani v České republice podléhají příjmy nad určitý limit.

Do základu daně nebudou vstupovat příjmy, které nejsou předmětem daně, jsou z něho vyňaté (jedná se např. o příjmy z úvěrů a zápůjček, příjmy získané nabytím akcií nebo podílových listů, příjmy plynoucí z rozšíření rozsahu nebo vypořádání společného jmění manželů ad.). Dále je potřeba zmínit příjmy od daně osvobozené, kterých je celá řada a podrobně jsou specifikovány v ZDzP. K hlavním okruhům osvobozených příjmů řadíme zpravidla některé bezúplatné příjmy a některé příjmy z prodeje majetku, důchody a sociální transfery, loterijní výhry, náhrady škody a pojistná plnění s výjimkami (Vančurová, Láchová, 2016).

Výpočet daňové povinnosti si na základě zmíněných teoretických poznatků můžeme představit na Obr. 3.3.

Obr. 3.3 Výpočet daňové povinnosti

Σ dílčích základů daně – nezdánitelné části základu daně (§ 15) - položky odčitatelné od základu daně (§ 34) = základ daně (zaokrouhlený na 100)
Základ daně x sazba daně (15 %, příp. +7 % u solidární daně) = daň před slevou
Daň před slevou – slevy na dani (§ 35) = daňová povinnost

Zdroj: vlastní zpracování

Poté, co byla vypočtena daň, je na místě také odečíst od této daně tzv. slevy na dani, viz Obr. 3.4. Jejich účelem je zohlednění sociálního postavení poplatníka i celé domácnosti. Patří sem také daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s poplatníkem ve společné domácnosti, ten pak tuto slevu může uplatnit až do výše vypočtené daňové povinnosti. Aby mohl poplatník slevy na dani uplatnit, musí je nejen prokázat předepsaným způsobem, ale také podepsat prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob u jím vybraného zaměstnavatele (pouze jednoho).

Obr. 3.4 Roční výše slev na dani

Základní sleva na poplatníka	24 840 Kč
Sleva na manžela/manželku ¹	24 840 Kč
Základní sleva na invaliditu I. a II. stupně	2 050 Kč
Rozšířená sleva na invaliditu III. stupně	5 040 Kč
Sleva pro držitele průkazu ZTP/P	16 140 Kč
Sleva na studenta ²	4 020 Kč
Sleva za umístění dítěte (školkovné)	11 000 Kč
Sleva na evidenci tržeb	5 000 Kč

Sleva na 1. dítě	13 404 Kč
Sleva na 2. dítě	19 404 Kč
Sleva na 3. a každé další dítě ³	24 204 Kč

Zdroj: Marková (2017), vlastní zpracování

Důležité postavení má mezi daňovými příjmy pojistné sociálního pojištění. To je tvořeno veřejným zdravotním pojištěním, nemocenským a důchodovým pojištěním, které najdeme v zákonech dohromady pod jednotným označením sociální zabezpečení, plynoucí do státního rozpočtu, a posledním subsystémem je státní politika zaměstnanosti.

Účast na veřejném zdravotním pojištění se v první řadě týká osob s trvalým pobytem na území ČR. Dále je třeba pochopit rozdělení na osoby se zdanitelnými příjmy a bez zdanitelných příjmů. Plátcí veřejného zdravotního pojištění jsou obě tyto skupiny, rozdíl spočívá v tom, že osoby bez zdanitelných příjmů se účastní na pojistném v omezeném rozsahu, jelikož nemají zdanitelné příjmy a ani za ně není plátcem pojistného stát. Odděleně se uvádí skupina osob, za které je plátcem pojistného právě stát. Tato skupina má dvě kategorie osob, do té první řadíme nezaopatřené děti, osoby pobírající důchod z důchodového pojištění a osoby evidované na úřadech práce jako nezaměstnaní.

¹ Sleva na manžela/manželku je uplatnitelná za podmínky, že příjmy manželky/manžela nepřesahují 68 000 Kč; pokud je manžel/manželka držitelem průkazu ZTP/P částka se zdvojnásobí.

² Pro uplatnění slevy na studenta je věková hranice stanovena na 26 let, v případě prezenční formy doktorského studia je pak hranice 28 let.

³ Pokud je dítěti přiznán nárok na průkaz ZTP/P, pak se daňové zvýhodnění zdvojnásobí.

Druhá kategorie jsou osoby, za které je sice plátcem pojistného stát, ale podmínkou je, že nesmí mít zdanitelné příjmy. Patří mezi ně příjemci dávek nemocenského pojištění, osoby pečující o jedno dítě do sedmi let věku nebo dvě děti do patnácti let věku a osoby, které dosáhly věkové hranice pro odchod do důchodu, ale chybí jim odpracované roky (Vančurová, Láchová, 2016).

Fungování systému sociálního zabezpečení má svůj význam. Pokud totiž nastane situace, kdy osoba nemůže dosahovat příjmů ze závislé činnosti (zaměstnání) ani příjmů ze samostatné činnosti, ať už z důvodu nemoci, stáří či nenalezení práce, je tady právě sociální zabezpečení, aby výpadky v příjmech částečně nahrazoval. Tyto příjmy jsou označovány jako zdanitelné, příjmy z kapitálového majetku, z nájmu a ostatní příjmy pak pro účely pojistného sociálního pojištění představují nezdanitelné příjmy. Poplatníky sociálního zabezpečení jsou tedy osoby s příjmy ze samostatně výdělečné činnosti a osoby s příjmy ze zaměstnání.

Státní politika zaměstnanosti jako součást pojistného sociálního pojištění má za cíl produktivně využít zdroje pracovních sil a zabezpečit právo občanů na zaměstnání, sleduje a vyhodnocuje situaci na trhu práce.

Pro účastníky pojistného sociálního pojištění jsou stanoveny sazby, které jsou zobrazeny na Obr. 3.5.

Obr. 3.5 Sazby pojistného sociálního pojištění

	veřejné zdravotní pojištění	nemocenské pojištění	důchodové pojištění	státní politika zaměstnanosti
zaměstnanec	4,5 %	-	6,5 %	-
zaměstnavatel	9 %	2,3 %	21,5 %	1,2 %
OSVČ	13,5 %	x	28 %	1,2 %
osoba bez zdanitelných příjmů		-	-	-
státní pojištěnec		-	-	-

Zdroj: Vančurová, Láchová (2016), vlastní zpracování

Co se placení pojistného a daní všeobecně týče, je každý poplatník povinen podat daňové přiznání a zaplatit daň zpravidla do 1. dubna. Pokud se poplatníka týká povinnost odvádět zálohy na daň, musí tak učinit ještě před tímto datem. Za poplatníky s příjmy ze závislé činnosti často odvádí daň i pojistné zaměstnavatel.

3.3.2 Daň z příjmů právnických osob

Stejně jako daň z příjmů fyzických osob je upravována ZDzP. V daňových systémech patří mezi „nejmladší“ daně. Obvykle je zdaňován zisk firem. Kdo je poplatníkem této daně popisuje § 17 ZDzP. Rozlišujeme poplatníky s neomezenou daňovou povinností, kteří jsou rezidenty ČR, mají-li zde své sídlo nebo místo svého vedení, a poplatníky s omezenou daňovou povinností, což jsou daňoví nerezidenti. Poplatníky daně z příjmů právnických osob je právnická osoba, organizační složka státu, podílový fond, svěčenský fond a další.

Základ daně je rozdíl, o který příjmy převyšují výdaje, vychází z účetního výsledku hospodaření před zdaněním, který se upravuje o položky, které zvyšují a snižují základ daně. Účetní výsledek hospodaření zvyšují např. částky, které neoprávněně zkracují příjmy (např. omylem nezaúčtované výnosy), částky v podobě pozdě odvedených plateb sociálního a zdravotního pojištění, které zaměstnavatel odvádí za své zaměstnance, částky, které nelze zahrnout mezi náklady, resp. výdaje, částky, které by při změně účtování ovlivnily výsledek hospodaření a další položky dle § 23 ZDzP. Položky, které naopak výsledek hospodaření snižují jsou zaúčtované, ale neuhrazené částky smluvních sankcí, částky pojistného sociálního pojištění, které jsou zaměstnancům sráženy z mezd, nebo částky, které byly vyloučeny v minulých obdobích z daňových nákladů z důvodu nezaplacení apod (Integra centrum, s.r.o., 2015).

Řada příjmů, jako jsou příjmy z nájemného nebytového prostoru, družstevního bytu, příjmy z úroků z přeplatku na dani například vinou správce daně, příjmy z nabytí dědictví apod., představuje skupinku příjmů osvobozených od daně, proto se od výsledku hospodaření musí odečítat. Příjmy nezahrnované do základu daně se také odečítají, jsou to např. příjmy již zdaněné u téhož poplatníka dle ZDzP. Na tvorbu základu daně mají vliv také např. tvorba a rozpouštění rezerv či opravných položek, náklady související s majetkem (hmotným i nehmotným – odpisy, technické zhodnocení ad.), náklady na reprezentaci nebo manka a škody. O náklady, které jsou daňově neuznatelné je třeba výsledek hospodaření zvýšit a o náklady daňově uznatelné se již dále výsledek hospodaření neupravuje (Müllerová, Šindelář, 2016).

Upravený výsledek hospodaření nám tedy dá základ daně, který se dále sníží o odpočty. Jako u daně z příjmů fyzických osob jsou odčitatelnými položkami daňová ztráta, odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odborného vzdělávání stanovené zákonem. Součástí odpočtu na podporu odborného vzdělávání (max. 5 000 Kč) je jednak odpočet na pořízení majetku pro účely odborného vzdělávání, a jednak odpočet na žáka/studenta (max. 200 Kč/žáka/vyučovací hodinu). Kromě výše uvedeného lze také základ daně snížit ještě o bezúplatná plnění, která v souhrnu činí alespoň 2 000 Kč a nejvýše 10 % základu daně.

Konečný základ daně je zaokrouhlován na celé tisíce korun dolů a z něj je vypočtena daň prostřednictvím 19% sazby. Od zjištěné daně lze odečíst slevu za zaměstnance se zdravotním postižením (18 000 Kč) nebo těžším zdravotním postižením (60 000 Kč). Můžeme se setkat ještě s jednou formou slevy související s tzv. příslibem investičních pobídek, jejichž držiteli jsou zpravidla zahraniční investoři (Müllerová, Šindelář, 2016).

Výpočet daňové povinnosti právnických osob si shrneme na Obr. 3.6.

Obr. 3.6 Výpočet daně z příjmů právnických osob

Výsledek hospodaření před zdaněním
+ položky zvyšující základ daně (§ 23/3 a)
- položky snižující základ daně (§ 23/3 b, c)
= upravený základ daně 1
- položky odčitatelné od základu daně (§ 34)
= upravený základ daně 2
- hodnota poskytnutých darů (§ 20/8)
= základ daně zaokrouhlený na celé tisíce Kč dolů
x 19% sazba daně
= daňová povinnost před slevami na dani
- slevy na dani
= výsledná daňová povinnost

Zdroj: Müllerová, Šindelář (2016), vlastní zpracování

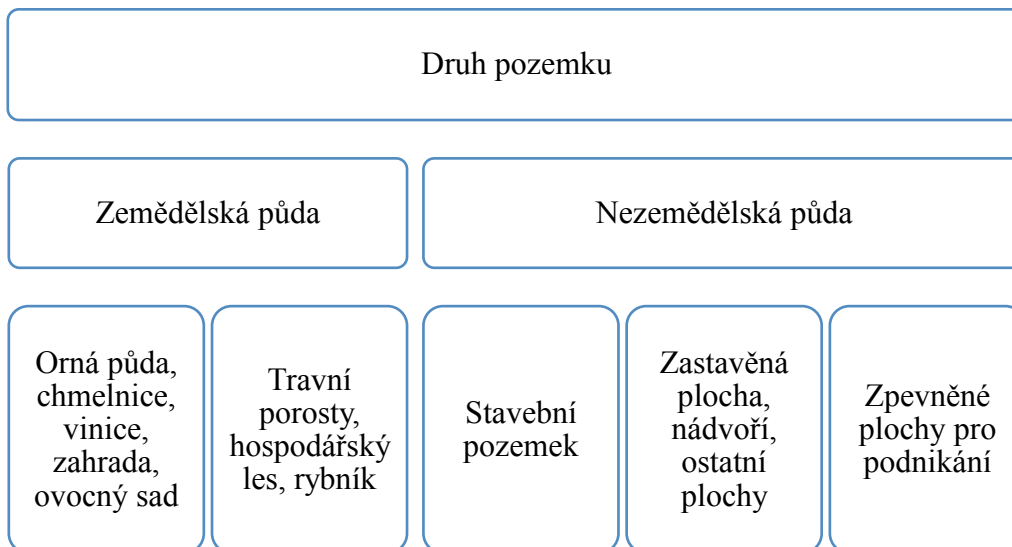
Právnické osoby musí podat daňové přiznání s výpočtem daně do tří měsíců po skončení zdaňovacího období (kalendářní nebo hospodářský rok), popř. 6 měsíců v případě povinného auditu.

3.3.3 Daň z nemovitých věcí

V této podkapitole se budeme zabývat v pořadí první z majetkových daní. Právní úpravu této daně nalezneme pod zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů a zahrnuje dva typy daní – daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek.

Předmět daně si pro oba případy vymezíme konkrétněji na Obr 3.7 a 3.9.

Obr. 3.7 Daň z pozemků – předmět daně



Zdroj: Vančurová, Láchová (2016), vlastní zpracování

U daně z pozemků jsou předmětem daně pozemky na území ČR evidované v katastru nemovitostí. Osvobozeny jsou dle § 4 zmíněného zákona např. pozemky ve vlastnictví ČR, pozemky se zdanitelnou stavbou nebo jednotkou sloužící pro čistírny odpadních vod, provozu větrných elektráren, zařízení sociálních služeb, škoie nebo školskému zařízení zapsanému ve školském rejstříku, pro třídění a sběr odpadů, pozemky veřejně přístupných parků, remízků, hájů ad. Nejčastěji bývá důvodem osvobození veřejně prospěšné využití pozemků, veřejná dopravní infrastruktura, ochrana životního prostředí nebo vlastnictví určitého typu. Zcela vyňaty jsou z daně pozemky dle § 2 odst. 2 zákona o dani z nemovitých věcí, např. lesní pozemky nebo pozemky pro obranu státu.

Poplatníkem bývá, až na výjimky, vlastník pozemku. Těmi výjimkami myslíme případy, kdy je poplatníkem např. organizační složka státu nebo právnická osoba s právem užívání pozemku, pokud jde o pozemek ve vlastnictví státu, nebo také fond, stavebník, uživatel, nájemce či pachtýř.

Základ daně je vyjádřen buď v korunách nebo v metrech čtverečních dle druhu pozemku. U zemědělské půdy je základem daně průměrná cena půdy vynásobená výměrou pozemku, u hospodářských lesů a rybníků s intenzivním chovem ryb je základem cena pozemku nebo výměra pozemku vynásobená částkou 3,80 Kč, pro ostatní druh pozemků platí jako základ daně skutečná výměra pozemku k 1. 1. zdaňovacího období (Dlouhá, 2017). Zaokrouhlujeme na celé koruny nebo m² nahoru. Pro zjištění daně vynásobíme zjištěný základ daně sazbou daně. Příslušné sazby daně k jednotlivým typům pozemků uvádíme na Obr. 3.8. Daň pak zaokrouhlujeme na celé Kč nahoru.

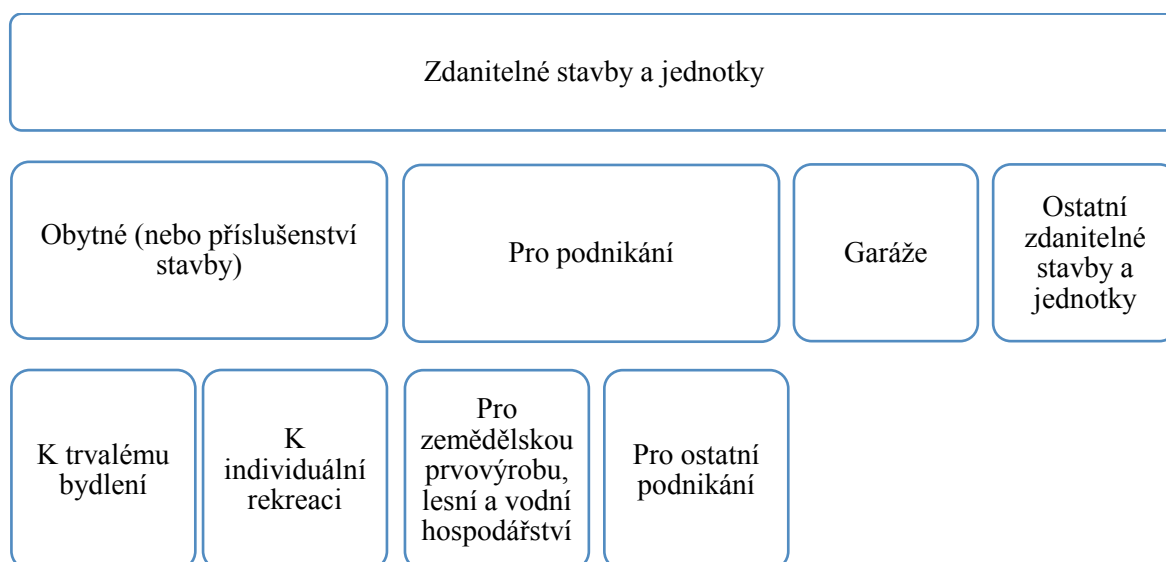
Obr. 3.8 Sazby daně – daň z pozemků

0,75 %	orná půda, chmelnice, vinice, zahrada, ovocný sad
0,25 %	travní porosty, hospodářský les, rybník
2 Kč x koeficient podle velikosti obce –	stavební pozemek
0,20 Kč	zastavěná plocha, nádvoří, ostatní plochy
1 Kč	zpevněné plochy pro podnikání v rámci zemědělské prvovýroby, lesního a vodního hospodářství
5 Kč	zpevněné plochy pro ostatní podnikání

Zdroj: Dlouhá (2017), vlastní zpracování

Druhou částí daně z nemovitých věcí je již v úvodu této podkapitoly zmíněná daň ze staveb a jednotek. Opět si nejdříve znázorníme předmět daně na Obr. 3.9.

Obr. 3.9 Daň ze staveb a jednotek – předmět daně



Zdroj: Vančurová, Láchová (2016), vlastní zpracování

Předmětem daně ze staveb a jednotek jsou zdanitelné, dokončené nebo užívané stavby (budovy a inženýrské stavby) a jednotky (byt, nebytový prostor nebo soubor bytů a nebytových prostor, vždy s podílem společných prostorách domu nebo nemovitosti) nacházející se na území ČR.

Většina osvobození platných pro daň z pozemků platí i v případě této daně, např. tedy zdanitelné stavby a jednotky ve vlastnictví ČR, zdanitelné stavby a jednotky sloužící fundaci nebo ústavu vykonávající veřejně prospěšné práce, knihovnám, malým vodním elektrárnám, zdanitelné stavby čistíren odpadních vod a další najdeme v § 9 zákona o dani z nemovitých věcí (Marková, 2017). Osvobození od daně souvisí se splněním různých podmínek a konkrétními subjekty.

Poplatníkem je opět vlastník pozemku a dále např. organizační složka státu nebo právnická osoba s právem užívat zdanitelnou stavbu nebo jednotku, fond, nájemce nebo pachtýř.

Základem daně u zdanitelné stavby je výměra stavby v m^2 a u zdanitelné jednotky výměra podlahové plochy v m^2 vynásobená koeficientem 1,20 nebo 1,22. Koeficient 1,22 se týká jednotky, jejíž součástí je podíl na pozemku (Dlouhá, 2017). Sazby uvádíme na Obr. 3.10.

Obr. 3.10 Sazby daně – daň ze staveb a jednotek

2 Kč/ m^2 budova obytného domu
6 Kč/ m^2 budova pro individuální a rodinnou rekreaci
8 Kč/ m^2 garáž
2 Kč/ m^2 zdanitelná stavba nebo jednotka pro podnikání v zemědělské prvovýrobě, lesním a vodním hospodářství
10 Kč/ m^2 zdanitelná stavba nebo jednotka určená k podnikání v průmyslu, stavebnictví, dopravě, energetice, ostatní zemědělské výrobě a k ostatním druhům podnikání
6 Kč/ m^2 ostatní zdanitelné stavby
2 Kč/ m^2 ostatní zdanitelné jednotky

Zdroj: Dlouhá (2017), vlastní zpracování

Podle § 11/2 se základní sazba zvýší o 0,75 Kč/ m^2 za každé další nadzemní podlaží (pokud zdanitelná stavba přesahuje 2/3 zastavěné plochy, pokud se jedná o zdanitelnou stavbu určenou k podnikání pak se sazba zvýší stejně, přesahuje-li plocha nadzemního podlaží 1/3 zastavěné plochy stavby).

Podle § 11/3a se základní sazba násobí také koeficientem dle počtu obyvatel obce. Obecně závazná vyhláška pak stanovuje koeficient 1,5 pro budovy k rekreaci, garáže, a zdanitelné stavby a jednotky k podnikání (Dlouhá, 2017).

Obce mohou také stanovit vyhláškou místní koeficient pro všechny nemovité věci s výjimkou pozemků dle § 5/1.

Daňové přiznání podává poplatník do 31. ledna zdaňovacího období a pouze tehdy, pokud mu daňová povinnost nově vznikne nebo dojde ke změně v okolnostech rozhodných pro stanovení daně (Marková, 2017).

3.3.4 Daň z nabytí nemovitých věcí

Dříve se tato daň uváděla pod názvem daň z převodu nemovitosti. Je to jednorázová majetková daň a odvádí se z úplatných nabytí nemovitých věcí. Právní úpravou je zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Poplatníkem daně je nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci.

Podle § 2 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, (Marková, 2017, s. 112) je předmětem daně „úplatné nabytí vlastnického práva k nemovité věci, která je

- a) pozemkem, stavbou nebo jednotkou nacházející se na území ČR
- b) právem stavby, jímž zatížený pozemek se nachází na území ČR, nebo
- c) spoluvlastnickým podílem na nemovité věci uvedené v písmenech a) nebo b).“

Od daně je osvobozeno např. nabytí vlastnického práva k nemovité věci členskými státy EU⁴, první nabytí úplatného práva do 5 let od dokončení nebo počátku užívání nemovité věci⁵, nabytí vlastnického práva k jednotce, jejíž součástí je družstevní byt nebo nebytový prostor (garáž, sklep atd.)⁶ nebo nabytí vlastnického práva při vkládání nemovitosti do sociálního družstva⁷ ad (Marková, 2017).

Základem daně je nabývací hodnota (zvláštní cena, zjištěná cena, srovnávací daňová hodnota nebo sjednaná cena). Tato hodnota se sníží o uznatelný výdaj (znalecký posudek). Základ daně zaokrouhlený na celé stokoruny nahoru se vynásobí 4% sazbou daně.

Daňové přiznání se podává nejpozději do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž byl proveden vklad do katastru nemovitostí, nebo ve kterém došlo k nabytí vlastnického práva u nemovitých věcí neevidovaných v katastru (Hamerníková, 2018).

⁴ Věcná osvobození ve veřejnoprávní oblasti - § 6 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí

⁵ Věcná osvobození u nových staveb - § 7 téhož zákonného opatření Senátu

⁶ Věcná osvobození u jednotek - § 8 téhož zákonného opatření Senátu

⁷ Ostatní věcná osvobození - § 9 téhož zákonného opatření Senátu

3.3.5 Silniční daň

Silniční dani podléhají v České republice vozidla používaná k podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti. V klasifikaci daní zaujímá tato daň specifické místo. De iure lze silniční daň zařadit mezi majetkové daně, podle klasifikace OECD je zařazována mezi daně ze spotřeby. Upraven je zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Předmětem této daně jsou vozidla registrována a provozována v ČR, a sice nákladní vozidla a přípojná vozidla s nejvyšší povolenou hmotností nad 3,5 t, dále pak vozidla s hmotností do 3,5 t používaná fyzickými osobami pro zajištění příjmů ze samostatné činnosti, nebo právnickými osobami.

Poplatníkem silniční daně je osoba zapsaná jako provozovatel vozidla v technickém průkazu, ať už fyzická nebo právnická. Poplatníkem je i osoba, která užívá vozidlo po zemřelém nebo z registru odhlášeném provozovateli, ale také zaměstnavatel, který vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci. Může jím být organizační složka osoby se sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí (Marková, 2017).

I v tomto případě existují určitá osvobození od daně, jedná se např. o vozidla policie, bezpečnostních sborů, diplomatických misí, vozidla pro údržbu komunikací, vozidla zabezpečující údržbu komunikací, zabezpečující osobní vnitrostátní přepravu a další dle § 3 příslušného zákona. Vozidla se zvláštní registrační značkou, zemědělské a lesnické traktory, speciální pásové automobily a jiná vozidla dle zvláštního právního předpisu jsou z předmětu daně vyňaty (Marková, 2017).

Základ daně je rozdílný podle typu vozidla. Pro osobní automobily s hmotností do 3,5 t je základem daně zdvihový objem válců v motoru v cm^3 , u návěsů je to součet největší povolené hmotnosti v tunách a počet náprav, a pro ostatní vozidla je to pak největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav. Sazba daně je stanovena v § 6 příslušného zákona v pevných částkách a liší se právě podle zdvihového objemu u osobních aut a podle hmotnosti v tunách a počtu náprav u návěsů a ostatních vozidel. Kromě toho má na stanovení sazby vliv také stáří vozidla nebo účel jeho používání (Vančurová, Láchová, 2016).

Na Obr. 3.11 si znázorníme velikost snížení nebo zvýšení sazby daně v procentech.

Obr. 3.11 Úprava sazby silniční daně v procentech

25% snížení sazby daně pro činnost výrobní povahy v rostlinné výrobě
48% snížení sazby daně po dobu následujících 36 měsíců od data 1. registrace
40% snížení sazby daně po dobu dalších 36 měsíců
25% snížení sazby daně následujících dalších 36 měsíců
48% snížení sazby daně pro vozidla nad 12 t nepoužívaná k podnikání
100% snížení sazby daně pro vozidla v rozmezí 3,5 t – 12 t nepoužívaná k podnikání
25% zvýšení sazby daně pro vozidla s registrací v ČR nebo zahraničí do 31. 12. 1989

Zdroj: Marková (2017), vlastní zpracování

Pokud je automobil používán zaměstnancem na služební cesty, může si poplatník – zaměstnavatel zvolit, jakou metodu pro výpočet daně použije. Buď zvolí uplatnění 1/12 roční sazby za každý měsíc, v němž byla služební cesta uskutečněna, nebo použije sazbu 25 Kč/den použití automobilu pro pracovní účely (Vančurová, Láchová, 2016).

Po výpočtu daně přichází na řadu opět slevy na dani, které jsou zde poskytovány v závislosti na počtu jízd jedním vozidlem v rámci kombinované přepravy.

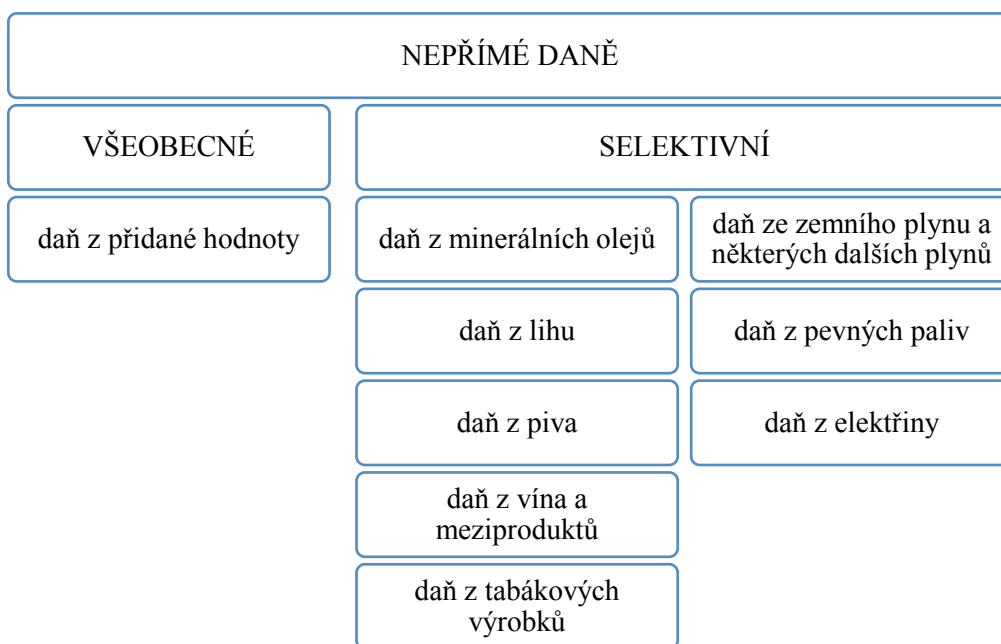
Zdaňovacím obdobím je u silniční daně kalendářní rok a daň je splatná vždy v termínu pro podání daňového přiznání do 31. 1. následujícího roku. Placena je předem čtvrtletně formou záloh – vždy k 15. 4., 15. 7., 15. 10. a 15. 12.

3.4 Nepřímé daně

Nepřímé daně, nazývané někdy také souhrnně jako daně ze spotřeby, zahrnují v podstatě tři skupiny daní – daň z přidané hodnoty, spotřební daň z alkoholu, minerálních olejů a tabáku, a ekologické (energetické) daně. Daň z přidané hodnoty je z pohledu dalšího dělení daní všeobecnou, jelikož se týká velké skupiny výrobků či služeb a spotřební daně z alkoholu (lihu, vína a meziproductů a piva) a tabáku a energetické daně (daň ze zemního plynu a dalších plynů, z pevných paliv a elektřiny) se uvádějí pod souhrnným označením selektivní daně.

Nepřímé daně představují stabilní zdroj příjmů státního rozpočtu, jsou součástí cen zboží a služeb a dalším aspektem je například fakt, že vedou k jednorázovému zvýšení cen (Jurčík, 2015). Uvedené rozdělení nám lépe představí Obr. 3.12.

Obr. 3.12 Nepřímé daně v ČR



Zdroj: Široký (2016), vlastní zpracování

3.4.1 Všeobecné daně

Jak již bylo zmíněno v úvodu této podkapitoly, do kategorie všeobecných daní řadíme daň z přidané hodnoty (dále jen DPH). Uplatňování DPH je v ČR upravováno zákonem č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, v rámci EU je pak DPH upravováno směrnicí Rady 2006/112/ES.

Předmětem DPH jsou zdanitelná plnění, tzn. plnění, kdy je plátce daně povinen přiznat a zaplatit daň na výstupu. V první řadě jsou jimi dodání zboží nebo poskytnutí služby, přičemž musí být splněna podmínka, že je toto zboží nebo služba uskutečněna za úplatu, osobou povinnou k dani (dále jen OPD), v rámci ekonomické činnosti (podnikání) a místem plnění je tuzemsko. Dále je předmětem DPH také dovoz zboží, pořízení zboží OPD nebo právnickou osobou nepovinnou k dani (dále jen OND) z jiného státu EU nebo pořízení nového dopravního prostředku OND z jiného státu EU, vždy musí být místem plnění tuzemsko. Kromě zdanitelných plnění jsou předmětem daně také plnění osvobozená, tzn. že plátcí nevzniká povinnost odvádět daň na výstupu. Rozlišujeme osvobozená plnění s nárokem a bez nároku na odpočet (Marková, 2017).

OPD je fyzická nebo právnická osoba uskutečňující ekonomickou činnost⁸, ale také právnické osoby, které nebyly založeny za účelem podnikání, ale uskutečňují ekonomickou činnost. Plátcem DPH se můžeme stát povinně nebo dobrovolně. OPD se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců překročil 1 mil. Kč, musí do 15 dnů po skončení měsíce, v němž došlo k překročení obratu, podat přihlášku k registraci.

Definice základních pojmů souvisejících s DPH najdeme v § 4 zákona o DPH. Kdo patří mezi daňové subjekty ve vztahu k této dani se nachází v § 5 téhož zákona, výčet plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet v § 51-62 a bez nároku na odpočet v § 63-71.

„Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.“ (Marková, 2017, § 36 zákona o DPH, s. 137)

Pro výpočet daně musíme zařadit dané zboží nebo službu k příslušné sazbě, ty jsou v ČR tři – základní sazba 21 %, první snížená 15 % a druhá snížená 10 %. Seznam zboží a služeb, které podléhají sníženým sazbám daně DPH, je obsažen v přílohách k zákonu o DPH. Do skupiny první snížené sazby 15 % spadají např. ubytovací služby, zdravotní péče, kulturní činnosti, potraviny (mimo alkohol), dětské autosedačky, zdravotnické prostředky a další. Druhá snížená sazba 10 % zahrnuje kojeneckou výživu a potraviny pro malé děti, léky, knihy atd.

Každý plátcе DPH musí do 25 dnů po skončení zdaňovacího období (tedy měsíce nebo čtvrtletí) podat, elektronicky, daňové přiznání, ve stejné lhůtě by měla být daň také zaplacená. Kromě toho mají plátcі povinnost podávat kontrolní hlášení, fyzické osoby do 25 dnů po skončení zdaňovacího období a právnické osoby do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Hlášení se podává zpravidla v těchto případech:

- a) plátcе přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění, tím mu vznikl nárok na odpočet daně na vstupu,
- b) plátcе přijal úplatu nebo uskutečnil zdanitelné plnění přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění, tím mu vznikla povinnost odvodu daně (Nešleha, 2018).

Pokud plátcе například dodal zboží do EU osobě registrované k DPH v EU, poskytl službu s místem plnění v EU nebo přemístil obchodní majetek do EU podle § 102 zákona o DPH, je zároveň povinen kromě výše uvedeného také podat souhrnné hlášení.

⁸ Ekonomickou činností označujeme zpravidla všechny soustavné činnosti, které označujeme, jako podnikání, ale kromě toho je ekonomickou činností také soustavné využívání hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů (§ 5/2 zákona o DPH).

Podává se pouze, pokud k jeho podání vznikl důvod, při dodání zboží měsíčně, jinak podle zdaňovacího období plátce (Konečná, 2016).

3.4.2 Selektivní daně – spotřební

V úvodu podkapitoly týkající se nepřímých daní jsme si na schématu ukázali všechny druhy selektivních daní – spotřební a energetické. Daně spotřební jsou upravovány zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Vybrané výrobky vyrobené v EU nebo na území EU dovezené jsou předmětem spotřebních daní. Spotřební daně jsou součástí základu daně pro výpočet DPH a plátcem je především provozovatel daňového skladu⁹, dále oprávněný příjemce (fyzická nebo právnická osoba, která neprovozuje daňový sklad), nebo osoba, která má povinnost přiznat daň při dovozu zboží. Nyní si je stručně představíme v této podkapitole.

U spotřebních daní je základem daně množství výrobku, kromě cigaret, kde je základem daně, jak množství, tak i cena za kus. U daně z minerálních olejů určuje EU minimální sazby a pro základ daně je stanoveno množství v 1000 litrech při teplotě 15 °C. Výjimku tvoří těžké topné oleje a zkapalněné ropné plyny, kde je množství vyjádřeno v tunách. Na Obr. 3.13 uvádíme příklady některých vybraných sazeb, zvláště pro pohonné hmoty, jelikož se jedná o spotřební daně, které plní státní kasu nejvíce. Ostatní sazby daně najdeme v § 48 zákona o spotřebních daních.

Obr. 3.13 Sazba daně z minerálních olejů

TYPY MINERÁLNÍCH OLEJŮ	SAZBA DANĚ
motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova do 0,013 g/l včetně	12 840 Kč/1000 l
motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova nad 0,013 g/l	13 710 Kč/1000 l
střední oleje a těžké plynové oleje podle § 45 odst. 1 písm. b)	10 950 Kč/1000 l
těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. c)	472 Kč/t
zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. e)	3933 Kč/t

Zdroj: Marková (2017), § 48 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

⁹ místo určené k výrobě, zpracování, skladování, přijímání a odesílání výrobků

Množství lihu v hl etanolu při teplotě 20 °C zaokrouhlené na dvě desetinná místa je základem daně z alkoholu, přesněji z lihu a lihovin. Sazby daně z lihu jsou uvedeny na Obr. 3.14.

Obr. 3.14 Sazba daně z lihu

DRUH LIHU	SAZBA DANĚ
líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2207	28 500 Kč/hl etanolu
líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208 s výjimkou ovocných destilátů z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu	28 500 Kč/hl etanolu
líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu	14 300 Kč/hl etanolu
líh obsažený ve výrobcích uvedených pod ostatními kódy nomenklatury	28 500 Kč/hl etanolu

Zdroj: Marková (2017), § 70 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Sazba daně z piva se odvíjí od množství piva v hl, které pivovary vyrobí. Menší pivovary jsou zvýhodňovány sníženými sazbami daně. Sazby daně z piva uvádíme na Obr. 3.15.

Obr. 3.15 Sazba daně z piva

Sazba daně v Kč/hl za každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny					
Základní sazba	Snížené sazby pro male nezávislé pivovary				
	Velikostní skupina podle výroby v hl ročně				
	do 10 000 včetně	10 000 – 50 000 včetně	50 000 – 100 000 včetně	100 000 – 150 000 včetně	150 000 – 200 000 včetně
32 Kč	16 Kč	19,20 Kč	22,40 Kč	25,60 Kč	28,80 Kč

Zdroj: Marková (2017), § 85 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Také v případě vína a meziproduktů je množství vína v hl základem daně. Sazba daně, viz Obr. 3.16, se ale neodvíjí od vyrobeného množství, ale podle typu vína.

Obr. 3.16 Sazba daně z vína a meziproduktů

TYP VÍNA	SAZBA DANĚ
Šumivá vína podle § 93 odst. 2	2 340 Kč/hl
Tichá vína podle § 93 odst. 3	0 Kč/hl
Meziprodukty podle § 93 odst. 4	2 340 Kč/hl

Zdroj: Marková (2017), § 96 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Základem daně u cigaret je součet procentní části daně vynásobené cenou pro konečného spotřebitele vč. DPH a pevné části daně vynásobené množstvím v ks. U ostatních tabákových výrobků je základem daně množství v ks nebo v kg. Sazby daně na Obr. 3.17.

Obr. 3.17 Sazba daně z tabákových výrobků

TYP TABÁKOVÝCH VÝROBKŮ	SAZBA DANĚ		
	Procentní část	Pevná část	Minimální sazba
cigarety	27 %	1,46 Kč/ks	celkem nejméně však 2,63 Kč/ks
doutníky, cigarillos		1,71 Kč/ks	
tabák ke kouření		2 236 Kč/kg	

Zdroj: Marková (2017), § 104 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

3.4.3 Selektivní daně – energetické

Daně ze spotřeby energií, resp. daně ekologického charakteru, kterými jsou daně ze zemního plynu a dalších plynů, z pevných paliv a z elektřiny, upravuje zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

U všech druhů ekologických daní je základem daně množství vyjádřené ve fyzikálních jednotkách, tedy množství plynu v MWh, množství pevných paliv v GJ a množství elektřiny v MWh. Dodavatel (plátce) zemního plynu a některých dalších plynů a pevných paliv je fyzická nebo právnická osoba nabývající dané médium bez daně vždy za účelem jeho dalšího prodeje.

Dodavatelem elektřiny (plátcem) je výrobce, operátor na trhu a obchodník s elektřinou, který na základě povolení získává energetické produkty bez daně a taktéž dodává konečnému spotřebiteli. Spotřebitelem je pak vždy fyzická nebo právnická osoba bez povolení k nabývání daného média.

Sazby daně, viz Obr. 3.18, jsou pevně stanoveny na jednotku množství, liší se účelově.

Obr. 3.18 Sazby ekologických daní

Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů	
zemní plyn určený pro pohon motorů	68,40 Kč/MWh
ostatní plyny určené pro pohon motorů	264,80 Kč/MWh
plyn pro výrobu tepla, stacionární motory, stroje používané při stavbách	30,60 Kč/MWh
Daň z pevných paliv	8,50 Kč/GJ
Daň z elektřiny	28,30 Kč/MWh

Zdroj: Marková (2017), zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, vlastní zpracování

Zdaňovacím obdobím je u všech selektivních daní kalendářní měsíc a daňové přiznání se podává celnímu úřadu do 25. dne měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost. Splatnost daně se liší.

3.4.4 Clo v českém daňovém systému

Zvláštní funkci plní v daňovém systému clo. Představuje zvláštní formu nepřímé daně, dovozní či vývozní. Jde o příjem do veřejných rozpočtů a zároveň o regulační nástroj obchodní politiky (Široký, 2016). V ČR je předmětem cla je dovážené zboží a základem je celní hodnota, což je skutečná placená cena zboží v Kč nebo cena k zaplacení. Sazba cla se stanoví jako % ze základu daně a zároveň podle druhu a původu zboží (Vančurová, Láchová, 2016).

3.4.5 Daň z hazardních her

Tato daň byla zavedena v českém daňovém systému v roce 2017, řadíme ji zvlášť mimo systémy přímých a nepřímých daní a je upravena zákonem č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her, ve znění pozdějších předpisů. Poplatníkem daně z hazardních her, je držitel základního povolení nebo ten, kdo provozuje hru, ke které je takové povolení třeba. Předmětem daně je provozování hry na území ČR pro účastníka hazardní hry.

Základ daně je tvořen součtem dílčích základů daně (jednotlivé druhy hazardních her). Tyto dílčí základy daně tvoří částku, o kterou úhrn přijatých a nevrácených vkladů převyšuje úhrn nevyplacených výher. Sazba byla stanovena na 23 % a 35 % (platí pro dílčí základ daně z technických her). Zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí (Plevková, 2017).

3.4.6 Shrnutí kapitoly

Celá kapitola byla věnována prezentaci české daňové soustavy, byly charakterizovány jednotlivé typy daní, přičemž bylo u každé daně popsáno, co je jejím předmětem, co tvoří její základ nebo jaké sazby jsou v ČR uplatňovány.

4 ANALÝZA DAŇOVÉHO SYSTÉMU ŠPANĚLSKA

Na úvod této kapitoly se pokusíme stručně popsat historický vývoj španělského daňového systému, dále vymezíme právní úpravu a správu daní, posléze se zaměříme na hlavní druhy daní, které jsou ve Španělsku vybírány.

4.1 Historický vývoj daní ve Španělsku

Na území dnešního Španělska existovalo množství daní, které by nám dnes připadaly poněkud zastaralé. Už od počátku prvních společenství byly vybírány vrchností nebo panovníkem jako tributy nebo poplatky. Současný daňový systém se začíná formovat v podstatě v období starověkého Řecka a Říma. Řeky lze vnímat jako průkopníky ve výměnném obchodu a spolu s tím byly zavedeny celní poplatky, které tehdy spolu s daněmi z vlastnictví půdy tvořily hlavní zdroj příjmů. Poprvé v historii se objevuje vztah mezi veřejnými příjmy a výdaji. V Římě se formovaly charakteristické rysy veřejných financí, kde hlavní funkci zastávali kvestoři. Byla zavedena teritoriální daň s ohledem na hodnotu nemovitého majetku. Některé provincie vybíraly desátky z půdy. Za vstup do měst a pohyb po římských cestách bylo vybíráno mýtné a podobný poplatek také za přechod přes mosty.

Středověk započal jako nejisté období ztrátou autority a jednotnosti Římského impéria. Do 8. století bylo vazalství jedinou smluvní formou. Feudálové byly ve výsledku mocnější než samotný král. Věnovat se obchodu, průmyslu nebo zastávat nějakou funkci nebo řemeslo bylo podmíněno získáním povolení nebo licence, což s sebou přinášelo poplatky – regály. Ve 12. století byly ustaveny tzv. generální kortesy (stavy) tvořené nejvýznamnějšími feudály z okolí krále. Jejich moc rostla, šlechta chudla a rostl i odpor vůči králi. Hlavními spory bylo právě snižování a zvyšování daní. Po mnohých sporech byl jednou z dohod mezi vládou a Kortesy dokument představující zrod veřejného rozpočtu (© Agencia Tributaria, 2005).

V dalším období nazývaném obdobím absolutních monarchií se vytvářejí velké národy, sjednocené a podrobené absolutní svrchovanosti jednoho panovníka. S tím souvisí i potřeba lepší organizace veřejných financí, růst měst a rozšíření byrokracie. Začíná se více formovat rozdělení na přímé a nepřímé daně. Byla zavedena např. daň zatěžující všechny oficiální dokumenty, jakási původní forma dnešního kolkovného (© Agencia Tributaria, 2005).

Výchozím bodem pro současný systém daní ve Španělsku byla daňová reforma v roce 1845. Tehdejší ministr financí, který reformu podporoval, tak sjednotil daňový systém na celém území, zrušil některé zastaralé poplatky, jako vnitřní cla, desátek, daň vybíranou faráři (např. v Galicii).

Nový koncept výběru daní dal základ přímým daním, které přímo zatěžovaly zdroje bohatství, vlastnictví nebo důchod. Zde se vymezila i současná daň z příjmů fyzických osob, z dědictví, z nemovitého majetku, z vlastnictví zvířat a dopravních prostředků. Naproti tomu se pak formovaly daně nezatěžující důchod poplatníka, ale vybírány ze spotřeby, tedy daně nepřímé. V roce 1888 byla zavedena daň z alkoholu a pálenek, která zatěžovala jak výrobu, tak vývoz. O rok později byly zavedeny další dvě spotřební daně – daň z cikorky a jiných kávových náhražek a daň z cukru a jiných sladidel. V roce 1917 se zavedla daň z piva a další druhy daní.

Další důležitý milník je rok 1978 kdy v souladu s ustanovením španělské ústavy byly vytvořeny tři daňové subsystémy – státní, autonomní a regionální. Do 90. let se nic významného neudálo. Až v roce 1996 získaly regiony větší pravomoc, co se regulace sazeb daní týče, ovšem ne všichni na změny přistoupili. Spíše se prohloubila komplikovanost a nepřehlednost celého finančního systému.

Dlouholeté problémy spojené s pravomocemi a financováním autonomních oblastí a regionů vedly k dalším reformám v období krize (2008-2009). Na základě zjištění, že Španělsko vykazovalo během krize nejmenší množství státních příjmů a nejmenší podíl spotřebních daní na HDP z celé EU, povolala vláda v roce 2013 experty za účelem vytvoření komplexní daňové reformy. Cílem bylo zejména zvýšit efektivitu systému výběru daní, jeho zjednodušení a sjednocení pravidel pro autonomní oblasti. Reforma vstoupila v platnost v r. 2015 (zastupitelský úřad ČR v Madridu, 2017).

4.2 Daňová soustava Španělska

Španělsko je tvořeno centrálním Španělskem (rozumějme pevninu), Baleárskými a Kanárskými ostrovy a součástí jsou tzv. enklávy – Ceuta a Melilla v severní Africe. Španělská daňová soustava je uspořádána jako soubor daní, které jsou vybírány za účelem zajištění příjmů pro potřeby financování veřejných výdajů na odlišných úrovních systému veřejných financí ve Španělsku, kterými jsou samotný stát, autonomní oblasti a místní samosprávy. Celý systém je v podstatě tvořen třemi dílčími systémy – centrální daňový systém, daňový systém autonomních oblastí a místní daňový systém. Odlišný systém zdaňování funguje v autonomních oblastech Baskicko a Navarra (Schellekens, 2017). Zvláštní daňový režim mají také právě Kanárské ostrovy, Ceuta a Melilla, kde není zavedena daň z přidané hodnoty ani některé spotřební daně.

Stát a ostatní veřejné subjekty jsou představiteli finančních aktivit, jejichž cílem je realizace veřejných výdajů za účelem uspokojení obecného blaha. Aby mohl stát realizovat tyto cíle potřebuje příjmy, a ty získá zejména prostřednictvím výběru daní.

Tak jako tak, ústava uvádí, že má být ve veřejných rozpočtech státu stanovena výše daňových zvýhodnění, která ovlivňují výsledné daně, tzn. odpochty a slevy, které se vážou k dani. Tyto rozpočty musí být schváleny alespoň tři měsíce před vstupem v platnost (Ineaf businnes school).

Současný daňový systém je tvořen přímými a nepřímými daněmi (impuestos). Přímé daně zatěžují příjmy a majetek fyzických a právnických osob a patří zde následující druhy daní:

- a) daň z příjmů fyzických osob (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas),
- b) daň z příjmů nerezidentů (Impuesto sobre la Renta de no Residentes),
- c) daň z příjmů právnických osob (Impuesto sobre Dociedades),
- d) daň dědická a darovací (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones),
- e) daň z nemovitostí (Impuesto sobre el Patrimonio).

Nepřímé daně dopadají na zboží a služby a jsou to:

- a) daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) (Impuesto sobre el Valor Añadido),
- b) spotřební daně (Impuestos sobre el Consumo),
- c) daně z převodu majetku a kolkovné (Impuesto de Timbre),
- d) dovozní clo (aduanas) a daň z pojistných premií (Impuesto sobre las Primas de Seguro).

Kromě daní jsou v systému zakotveny dávky a poplatky (tasas) – např. poplatky za odvoz odpadu, a speciální poplatky (contribuciones especiales) – např. vybudování chodníků.

„Základní normou pro daňový systém autonomních území je Ley Orgánica 8/1980. Příjmy autonomních oblastí pocházejí zejména z vládních transferů, státních daní a daní vlastních. Existují druhy státních daní, jejichž řízení a výběr byl přenechán ke správě autonomním oblastem. Jedná se o daň z nákladných převodů majetku a akcií, daň darovací a daň dědická. Určité procento také dalších daní je přenecháno ke správě autonomním oblastem – část DPH, část daní z příjmů fyzických osob, spotřebních daní z výroby piva, z vína a kvašených nápojů, z meziproduktů, ze zpracování tabáku a minerálních olejů, výnosy z daně z elektřiny.“ (Ineaf businnes school), (překlad L. D.)

Místním samosprávám spravovaným místními úřady připadá také určitá část správy a výběru daní, z nichž některé jsou povinné a jiné dobrovolné. Stejně jako v případě samosprávních územních celků, i hlavní města provincií nebo autonomních oblastí s více než 75 000 obyvateli mají prospěch z výběru některých státních daní. Mezi daně, které musejí města či obce povinně vybírat patří daň z nemovitého majetku, živnostenská daň a silniční daň (Ineaf businnes school).

Španělský daňový systém je založen na následujících principech:

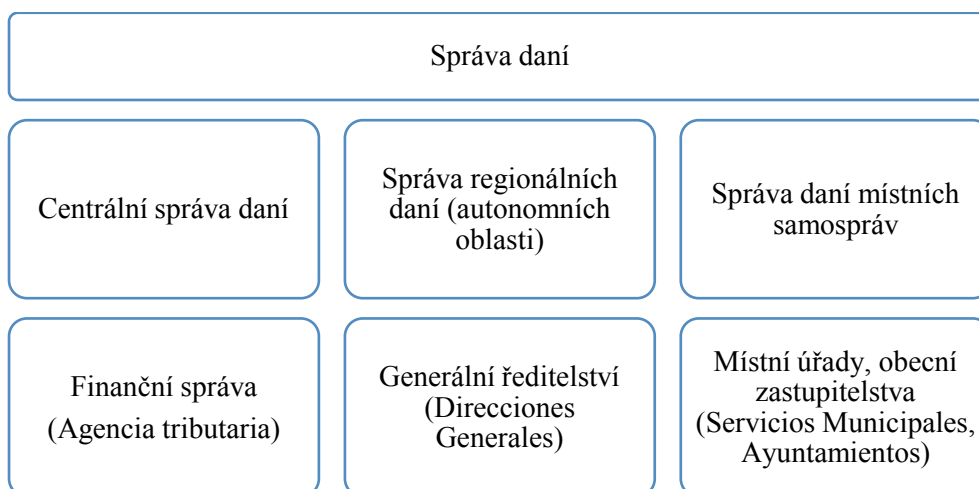
1. princip rovnosti a majority – všichni Španělé jsou si rovni při odvádění daní,
2. princip ekonomické aktivity – výše příjmů nebo bohatství jednoho občana,
3. zásada progresivity – čím větší ekonomický potenciál, tím větší daňová povinnost,
4. zásada ochrany vlastnictví – zdanění nemá převyšovat zatížený důchod nebo majetek,
5. princip zákonnosti – podle čl. 133 španělské ústavy stanoví, že jen stát má oprávnění nařídít zdanění prostřednictvím zákona.

Právní rámec, který ve Španělsku vymezuje systém daní je tvořen především těmito zákony a nařízeními:

1. španělská ústava,
2. Ley General Tributaria (Daňový zákon),
3. Ley General Presupuestario (Rozpočtový zákon),
4. zákony upravující příslušnou daň,
5. nařízení, která jsou rozšířením daňových zákonů.

Zřejmě nejdůležitější úlohu ve správě daní plní Finanční správa (Agencia Tributaria) vytvořena k 1. 1. 1992 jako veřejnoprávní orgán původně spadající pod Ministerstvo hospodářství a financí. Jejím úkolem je efektivně řídit státní daňový a celní systém. Kromě tohoto úřadu je správa daní ve Španělsku na jednotlivých úrovních vykonávána orgány uvedenými na Obr. 4.1.

Obr. 4.1 Správa daní ve Španělsku



Zdroj: Agencia Tributaria, vlastní zpracování

4.3 Přímé daně

Jak už název napovídá, přímé daně jsou přímým nebo okamžitým vyjádřením hospodářské výkonnosti, kterou rozumíme například vlastnictví majetku nebo získání důchodu. Přímé daně mohou mít progresivní charakter a sloužit tak k přerozdělování bohatství, příkladem je daň z příjmů fyzických osob.

4.3.1 Daň z příjmů fyzických osob

IRPF, španělsky zkráceně daň z příjmů fyzických osob, je upravována zákonem č. 35/2006 z 28. října 2015 a královským výnosem č. 439/2007 z 30. května 2015. Spolu s daní z příjmů právnických osob se jedná v současnosti o nejdůležitější daň vybírané v daňovém systému Španělska. Z uvedených daňových konstitučních principů plní zásadu progresivity, majority a ekonomické aktivity. Uplatňuje se v rámci Španělska tak, aniž by byly dotčeny mezinárodní daňové režimy, dohody a úmluvy, ačkoliv je výběr této daně částečně v kompetenci autonomních oblastí, které mohou na svém území regulovat vlastní sazbu daně i odpočty.

Fyzické osoby podléhají dani z příjmů odváděné v celém Španělsku a 17 autonomních oblastech. Osoby s příjmy ze závislé činnosti i osoby samostatně výdělečně činné se zároveň podílejí na odvádění příspěvků na sociální zabezpečení. Poplatníkem daně z příjmů fyzických osob jsou rezidenti Španělska, pokud zde pobývají alespoň 183 dní v běžném kalendářním roce, nebo je-li Španělsko centrem jejich ekonomických, obchodních nebo profesních aktivit.

Dále platí, že manžel nebo manželka je považována za rezidenta Španělska, je-li trvalé bydliště manželky nebo manžela a příp. nezletilého dítěte ve Španělsku. Osoby, které se do Španělska přistěhují se mohou rozhodnout, zda budou podléhat této dani nebo zdanění pro nerezidenty. Kromě toho, občané Španělska, kteří se přistěhovali do země – daňového ráje, podléhají zdanění celosvětově v roce emigrace a následujících 4 letech. Rezidenti odvádějí daň z příjmů s ohledem na jejich celkové příjmy. Daňoví nerezidenti mají daňovou povinnost pouze ve vztahu k příjmům plynoucím ze zdrojů na území Španělska (Schellekens, 2017).

„Předmětem daně jsou příjmy ze zaměstnání (závislé činnosti), příjmy z movitého a nemovitého majetku, příjmy z podnikání, kapitálové zisky, imputované příjmy (prisouzené)¹⁰.“ (Schellekens, 2017), (překlad L. D.)

¹⁰ příjem od subjektů kolektivního investování; příjmy z jiného působiště, než je primární místo bydliště poplatníka; příjmy z jednorázových pojistných smluv, které nesplňují určité právní požadavky atd.

Obecně platí, že příjem je zdanitelný a související náklady jsou odpočitatelné v roce, ve kterém došlo k přírůstku příjmů a poklesu nákladů, bez ohledu na dobu přijetí dokladu a platby. Rozložení příjmů není možné, výjimku tvoří prodej na splátky a jiné speciální případy, kdy se může daňový poplatník rozhodnout, zda příjmy připíše do roku, v němž došlo k převodu nebo do roku, v němž byla provedena platba (Schellekens, 2017).

Pokud manželé podávají přiznání odděleně, při stanovení příjmů a odpočitatelných nákladů (výdajů) připadajících na každého poplatníka se zohledňuje kategorie nebo zdroj příjmů. Podle toho, příjmy ze závislé činnosti a související odpočty připadají výhradně osobě výdělečně činné, příjmy z movitého majetku a kapitálové zisky připadají jednotlivým vlastníkům majetku:

- a) pokud nelze doložit jinou metodu dělení majetku u manželů v rámci bezpodílového spoluvlastnictví, dělí se metodou 50/50,
- b) v režimu samostatného vlastnictví připadá příjem výhradně majiteli vlastnictví.

Pro účely výpočtu daně se příjmy daňových poplatníků dělí na obecné a příjmy z úspor. Obecný příjem představuje souhrn příjmů ze závislé činnosti, z podnikání, z nemovitého majetku a prodeje kapitálu. Takový příjem je snížen o odpovídající odpočty a nezdanitelné položky. Příjmy z úspor zahrnují jak příjmy z movitého majetku (dividendy, podíly apod.), tak kapitálové zisky, které vznikají při převodu aktiv (Schellekens, 2017).

Tedy všechny fyzické osoby s obvyklým místem bydliště ve Španělsku mají povinnost účasti na dani z příjmů fyzických osob, s výjimkou poplatníků s příjmy nižšími než limity stanovené zákonem. Tyto limity můžeme vidět na Obr. 4.2.

Obr. 4.2 Limity příjmů

<p>Celkové výnosy ze zaměstnání</p> <p>< 22 000 € hrubého ročního zisku od jednoho plátce nebo < 11 200 € hrubého ročního zisku od více než jednoho plátce</p>
<p>Celkové výnosy z prodeje kapitálu a z prodeje nemovitosti podléhající srážkové dani</p> <p>< 1 600 € ročně</p>
<p>Imputované příjmy z nemovitostí, zisky z pokladničních poukázek a dotací na získání sociálního bydlení nebo bydlení s regulovanou cenou</p> <p>< 1 000 € hrubého ročně</p>

Zdroj: Sisternes (2016), vlastní zpracování

Důchod, který poplatník obdrží se nazývá zdanitelný příjem, a právě to je ta část, kde se odrazila daň z příjmů fyzických osob. Důchod poplatníka je tvořen třemi částmi. Tou první částí jsou příjmy – příjmy ze zaměstnání (z výdělečné činnosti), kapitálové zisky pocházející z majetku a vlastnických práv, určené k ekonomickým činnostem a zisky z nemovitého majetku také určeného k ekonomickým činnostem. Druhou složku tvoří zisky a ztráty, které vznikají, pokud dojde ke změně ve složení nebo hodnotě majetku. Poslední část tvoří tzv. imputace příjmů, které daňový poplatník nedostává v penězích. Může jít o nemovitosti, pocházející z transparentních společností nebo postoupení autorských práv (Sisternes, 2016).

Na Obr. 4.3 a 4.4 jsou seřazeny procentní sazby srážek daně podle výše zdanitelného příjmu a osobní situace poplatníka. Touto situací máme na mysli, zda je osoba rozvedená, svobodná nebo vdova/vdovec, v manželství a další podle článku 81 zákona o daních z příjmů fyzických osob.

Obr. 4.3 Výše ročních obecných příjmů s odpovídající sazbou

Základ daně v EUR ve výši do	Podíl na dani v EUR	Zbývá část základu daně v EUR ve výši do	Sazba v %
0	0	12 450	9,50
12 450	1 182,75	7 750	12
20 200	2 112,75	15 000	15
35 200	4 362,75	24 800	18
60 000	8 950,75	a výše	22

Zdroj: Agencia Tributaria (2017), vlastní zpracování

Obr. 4.4 Výše ročních příjmů z úspor s odpovídající sazbou

Základ daně v EUR ve výši do	Podíl na dani v EUR	Zbývá část základu daně v EUR ve výši do	Sazba v %
0	0	6 000	9,50
6 000	570	44 000	10,5
50 000	5 190	a výše	11,5

Zdroj: Agencia Tributaria (2017), vlastní zpracování

Dividendy, úroky, autorské poplatky a výnosy ze zdanitelné části životního a invalidního pojištění jsou podrobeny srážkové dani ve výši 19 %.

Mezi hlavní odpočty, resp. daňová zvýhodnění, které je třeba mít na paměti a které mohou snížit konečnou výši daňové povinnosti patří například:

- příspěvky na pojistné pro případ smrti, úrazu, nemoci atd.,
- příspěvky na životní a penzijní pojištění – poplatník mladší 50 let může uplatnit až 8 000 eur ročně a 12 500 eur starší 50 let,
- pořízení nebo renovace bydlení před rokem 2013 (trvalé užívaná nemovitost min. 3 roky) – úvěr lze uplatnit snížením až do výše 15 %, přičemž investice je limitována částkou 9 040 eur,
- dary nestátním organizacím – snížení 75 % za prvních darovaných 150 eur, u darů vyšších než 150 eur je snížení 30 %, ale nesmí být nižší než 10 % základu daně,
- pracující matky s jedním nebo více dětmi mladšími 3 let mají zvýhodnění 1 200 eur na dítě ročně,
- daňová zvýhodnění pro rodiny – 1 010 eur za narození nebo adopci prvního dítěte, početné rodiny mohou snížení zdvojnásobit,
- investice do společnosti – pro ty, kdo se rozhodli v roce 2017 pro založení vlastní firmy nebo investovat do nově vytvořené, si v následujících 4 let mohou odečíst 15 % a max. 9 000 eur/rok,
- pracovníci s postižením – v závislosti na stupni postižení se zvýhodnění pohybuje v rozmezí 3 500 – 7 750 eur,
- jakýkoli přebytek může být kompenzován ve výši 25 % základu daně (Business Insider España, 2018).

Nejdůležitějšími druhy osvobozených příjmů jsou odškodné za fyzickou nebo duševní újmu, vyrovnání při zániku společnosti nebo ukončení pracovně-právního vztahu, výživné na děti vyměřené na základě soudního příkazu, penze hrazené ze systému sociálního pojištění (Šíroký, 2018).

Od vypočtené daňové povinnosti se odečítá např. součet tzv. osobních a rodinných minim. Minimum poplatníka je obecně stanoveno na 5 550 eur. U poplatníků starších 65 let se minimum zvyšuje o 1 150 eur a u poplatníků starších 75 let o 2 550 eur ročně. Rodinné minimum se odvíjí od počtu závislých osob, jejich věku a příjmů.

Pro první dítě do věku 25 let žijící s rodiči ve společné domácnosti, jehož příjmy nepřesáhnou 8 000 eur ročně, se uplatňuje minimum ve výši 2 400 eur, pro druhé dítě 2 700 eur, třetí dítě 4 000 eur a každé další 4 500 eur.

Kromě toho také platí minimum 2 800 eur pro každé adoptované dítě (v roce adopce a následující dva roky) a dítě mladší 3 let (Schellekens, 2017).

Obecný výpočet daňové povinnosti se pokusíme ve zjednodušeném měřítku vysvětlit na Obr. 4.5.

Obr. 4.5 Výpočet daňové povinnosti

Celkový souhrn příjmů, které jsou předmětem daně vč. kapitálových zisků a ztrát (rendimiento íntegro)
= základ daně (base imponible) (2 základy daně – obecný příjem a příjmy z úspor)
- odčitatelné položky (sociální pojištění placené zaměstnancem)
= čistý zdanitelný příjem (rendimiento neto) (2 základy daně – base liquidable)
x sazba daně (podle sazebníků zvlášť pro stát a zvlášť pro autonomní oblast)
= centrální daň + daň vyměřená pro autonomní oblast
- osobní a rodinné minimum (a jiné slevy na dani) (zvlášť podle sazeb pro stát a pro autonomní oblast)
= daňová povinnost pro stát a pro autonomní oblast (cuota líquida)
= celková daňová povinnost (cuota líquida total; IRPF)

Zdroj: Vlastní zpracování

Příspěvky na sociální zabezpečení odvádějí měsíčně jak zaměstnaní, tak osoby samostatně výdělečně činné a jsou odpočitatelnou položkou od základu daně. Systém sociálního zabezpečení se skládá z všeobecných a speciálních příspěvků v závislosti na profesi.

Pro výpočet pojistného na příspěvky sociálního pojištění se použijí sazby na Obr. 4.6.

Obr. 4.6 Sazby pro výpočet příspěvku sociálního pojištění

Příspěvek	sazba pro zaměstnance	sazba pro zaměstnavatele
obecná rizika	4,7 %	23,6 %
pojištění pro případ nezaměstnanosti	1,55 %	5,5 %
odborné vzdělávání a školení	0,10 %	0,6 %
garanční mzdový fond	-	0,2 %
Celkem	6,35 %	29,9 %

Zdroj: Široký (2018), vlastní zpracování

Zdaňovacím obdobím u daně z příjmů fyzických osob je kalendářní rok. Daňové přiznání se podává od dubna do července (vždy podle stanoveného kalendáře). Podnikatelé musí podávat čtvrtletní přiznání a zaplatit zálohy do 20. 4., 20. 7., 20. 10. běžného roku a do 30. 1. následujícího roku doplatit závazek daně z příjmů za rok současný (Široký, 2018).

4.3.2 Daň z příjmů právnických osob

Předmětem této daně nazývané také jako daň ze zisků korporací jsou společnosti, resp. subjekty, které jsou rezidenty Španělska. Upravena je vládním dekretem č. 4/2004 z 5. března ve znění zákona o daních z příjmů právnických osob. Společnost musí splňovat určité podmínky – byla založena podle španělských zákonů a úřední sídlo nebo provozovna společnosti je na území Španělska. Pokud působí společnost v daňovém ráji, může být považována za rezidenta, pokud je většina jejích aktiv tvořena nemovitým majetkem nebo vlastnickými právy umístěnými ve Španělsku (Schellekens, 2017).

Tato přímá daň zatěžuje příjmy všech typů obchodních společností, vč. akciových společností (Sociedad Anónima) a společností s ručením omezeným (Sociedad Limitada), i jiných právnických osob (Široký, 2018). Její zpracování není, vzhledem k povinnosti vést účetnictví, jednoduché.

Společnosti, které jsou rezidenty mají povinnost odvádět tuto daň z celosvětových příjmů a kapitálových zisků. Zdanitelný příjem, který je základem daně je obecně kalkulován pomocí tzv. přímé metody výpočtu založenou na účetních dokladech poplatníka. Kromě toho zákon umožňuje využít metodu odhadu a výjimečně mohou finanční úřady použít nepřímou metodu založenou na nepřímých dokladech.

Příjmy a výdaje mají být důsledně rozdělovány pro každé účetní období (Schellekens, 2017). Pro účely základu daně vycházíme z účetního výsledku hospodaření (rozdíl mezi příjmy a výdaji za dané období), u kterého je zpravidla potřeba provést korekci dle kritérií státní pokladny.

Náklady spojené s podnikáním jsou od základu daně odpočitatelné, a to do výše 1 mil. eur na jednu platbu. Odečíst nelze dividendy, pokuty a penále, vlastní daň, přirážky, všechny dary s výjimkou těch vyjmenovaných v článku 15 zákona a výdaje placené rezidentům daňových rájů.

Odpočitatelnými položkami mohou být:

- výnosy z některých nehmotných aktiv,
- kapitalizační fond¹¹ - firmám, které jsou zdaňovány obecnou nebo zvýšenou sazbou, umožňuje tento prostředek snížit základ daně ve výši 10 % výnosů získaných v bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období,
- daňová ztráta – může být uplatněna v dalších 18 zdaňovacích obdobích, ale pouze do určité výše ji lze uplatnit v jednotlivých letech (Agencia Tributaria)

Obecná sazba daně je 25 %, nově založené společnosti jsou zdaňovány sazbou 15 %, pro úvěrové instituce a subjekty zapojené do provozu, průzkumu a těžby podzemních ložisek ropy a zemního plynu je sazba daně stanovena ve výši 30 %. Na dividendy a úroky je uvalena daň 19 %. Společnosti s více než 75 % majetkovou propojeností podléhají skupinovému zdanění.

Slevy na dani

- investiční pobídky jako výdaje vynaložené na výzkum, vývoj a technologické inovace – v souhrnu nesmí přesáhnout 25 % (výjimečně 50 %) daňové povinnosti,
- výdaje na španělskou i zahraniční filmovou produkci – prospěch z těchto investic mohou mít filmoví producenti ve výši 20 % za první 1 mil. eur nákladů, a dalších 18 % při překročení těchto nákladů,
- pobídky ve formě slev na dani u společností ve španělských enklávách Ceuta a Melilla v severní Africe a pobídky pro společnosti na Kanárských ostrovech,
- výdaje na vytváření pracovních míst pro zdravotně postižené a pracovních příležitostí pro podnikatele (Schellekens, 2017).

Kromě uvedených slev odčitatelných od daňové povinnosti lze navíc odečíst příjmy týkající se dvojího zdanění. Tato situace nastane, jestliže příjmy jsou zdaněné ve dvou různých zemích stejnou sazbou daně nebo mateřská společnost se sídlem ve Španělsku obdrží dividendy nebo podíly na zisku ze svých zahraničních dceřiných společností (Agencia Tributaria).

¹¹ jedna z forem akumulace kapitálu (forma vytváření rezervy)

Zdanitelné období odpovídá kalendářnímu nebo finančnímu roku (nesmí být překročeno 12 měsíců), do 6 měsíců před uzavřením finančního roku musí firmy svolat valnou hromadu kvůli schválení účetní závěrky a do 25 dnů od jejího schválení podat daňové přiznání. Zálohy na daň jsou splatné vždy k 20. 4., k 20. 10. a k 20. 12.

Na Obr. 4.7 uvádíme obecný výpočet daně.

Obr. 4.7 Obecný výpočet daňové povinnosti

Výsledek hospodaření
+/- položky zvyšující a snižující výsledek hospodaření
= předběžný základ daně (base imponible previa)
- odpočitatelné položky
= čistý základ daně (base imponible)
x sazba daně
= daňová povinnost (cuota íntegra)
- slevy na dani
= celková daňová povinnost (cuota íntegra ajustada)

Zdroj: Agencia Tributaria, vlastní zpracování

4.3.3 Daň z příjmů nerezidentů

Další typ daně z příjmů zatěžuje příjmy získané na území Španělska fyzickými osobami a subjekty, které jsou nerezidenty. Poplatníky jsou tedy osoby, které nemají na území Španělska bydliště, ale získávají zde příjem; osoby s cizí státní příslušností, kteří se zdržují ve Španělsku v souvislosti s výkonem funkce nebo zaměstnání (např. členové diplomatických misí, konzulátů, ale i zaměstnanci vykonávající oficiální zaměstnání); subjekty vyskytující se na území Španělska v režimu přiznávání příjmů ze zahraničí.

Pro účely vyměření daně budou příjmy získané daňovým poplatníkem na území Španělska během kalendářního roku zdaněny kumulativně.

Základem daně je souhrn příjmů:

- příjmy ze zaměstnání (zdaněné sazbou ve výši 24 %, pro rezidenty EU 19 %, sezónní práce 2 %); daňová zvýhodnění nejsou v tomto případě žádná,
- příjmy z podnikání a z kapitálového majetku (zdaněné sazbou ve výši 24 %, pro rezidenty EU 19 %), kapitálové zisky (19 % zdanění).

Daňové přiznání se podává čtvrtletně.

Nerezidenti – společnosti (právnícké osoby) jsou definovány jako společnosti, které nebyly založeny na podle španělských zákonů, ani nemají své právní sídlo na území Španělska. Taková společnost podléhá dani z příjmů nerezidentů, pokud veškeré příjmy pocházejí ze španělských nebo zahraničních zdrojů, za podmínky, že jde vše přes provozovnu trvale sídlící ve Španělsku. Daň ve výši 19 % se vztahuje na veškeré zisky poboček (Schellekens, 2017).

4.3.4 Daň dědická a darovací

Daň spočívá v tom, že je nutné platit za dědictví, jako by nám někdo dával peníze. Určuje zdanění dědictví a předávání finančních prostředků nebo majetku mezi rodiči a dětmi. Je upravené zákonem č. 29/1987 z 23. prosince, nazývaným také zákon o dani dědické a darovací, a nařízením o dani z dědictví – královským nařízením č. 1629/1991 ze dne 8. listopadu. Platíme ji ve třech případech:

- získání majetku a majetkových práv děděním, odkázáním,
- získání majetku a majetkových práv darováním nebo jiným bezúplatným, obchodně-právním způsobem,
- získání hodnoty životního pojištění, jestliže smluvní stranou je jiná osoba než příjemce.

Daň z dědictví se uplatňuje v případě smrti, příjemci a daňoví poplatníci jsou nástupci nebo dědicové. Daňový základ se vypočítá z čisté hodnoty akvizice (za každého dědice), rozumí se tím skutečná hodnota majetku a práv po odečtení poplatků a odpočitatelných nákladů (Trecet, 2018). Poplatníci si mohou odečíst od základu daně hodnoty uvedené na Obr. 4.8.

Obr. 4.8 Kategorie poplatníků a příslušné výše odpočtů

Skupina I
Potomci a adaptované děti mladší 21 let
15 956,87 € + 3 990,75 € za každý rok do dovršení 21 let
Skupina II
Potomci a adoptovaní starší 21 let, manžel/manželka, přímí příbuzní
15 956,87 €

Skupina III
příbuzní z nepřímé linie, sourozenci, synovci, neteře atd.
7 993,46 €
Skupina IV
velmi vzdálení příbuzní
žádný odpočet

Zdroj: Trecet (2018), vlastní zpracování

Daň darovací se uplatňuje vždy, když chce někdo darovat jiné osobě určité jmění a platí ji ta osoba, která jmění přijme. Pro stanovení základu daně se zohlední čistá hodnota převedených aktiv nebo práv, u darů v penězích je to přijímaná částka.

Jelikož jsou obě tyto daně z větší části v kompetenci autonomních oblastí, mohou si stanovit vlastní sazby. Vzhledem k čistému bohatství poplatníka se zjistí fixní přírážka ze základu daně, která se přičte k vypočtené dani. Daň dědická je splatná do 6 měsíců od úmrtí, daň darovací ve lhůtě 30 dní.

4.3.5 Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí je vybírána z celosvětového čistého bohatství fyzické osoby – rezidenta. Výběr a správa této daně náleží autonomním regionům, a ty si zároveň stanoví i své vlastní sazby daně a daňové výjimky.

Základem daně je hodnota čistých aktiv k 31. 12. za každý rok. Při výpočtu základu daně má každý daňový poplatník – rezident, nárok na obecně stanovené osvobození od daně ve výši 700 000 € (může se lišit dle autonomní oblasti) a částka osvobozená od daně za trvalé bydlení činí 300 000 €. Pokud nemá region stanovené vlastní sazby daně, použije se standardní sazebník.

V současnosti se sazby pohybují v rozmezí 0,2 % (pro prvních 167 129,45 eur) - 2,5 % (pro hodnotu majetku vyšší než 10 695 996,06 eur). Minimální daň je určena výší 20 % čisté daně z majetku a nesmí přesáhnout 60 % celkového zdanitelného příjmu (Schellekens, 2017).

4.4 Nepřímé daně

Všeobecně zatěžují výrobu, dopravu a spotřebu. Na rozdíl od přímých daní nezávisí na vlastnostech daňového poplatníka, ale na samotném výrobku.

V této kapitole si popíšeme zejména dva, z našeho pohledu, nejdůležitější typy nepřímých daní, a sice daň z přidané hodnoty a daň spotřební. Kromě těchto však existují další druhy nepřímých daní, jako daň z převodu majetku a kolkovné, dovozní clo a daň z pojistných premií, některé z nich stručně zmíníme.

4.4.1 Daň z přidané hodnoty

Dani se španělskou zkratkou IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido) je podrobena dodávka zboží a služeb poskytovaných na území uplatnění daně podnikateli za protiplnění v rámci rozvoje jejich hospodářské činnosti. Pasivními subjekty daně jsou jak fyzické, tak právnické osoby a společnosti bez právní subjektivity (Agencia Tributaria).

Vznik povinnosti k DPH:

- dodání zboží nebo služeb podléhá DPH na území, kde podnikatel zboží ukládá nebo službu poskytuje v rámci své podnikatelské činnosti,
- pořízení zboží v rámci EU,
- dovoz zboží na území, kde je zboží ukládáno.

Zdanitelná částka je celková zaplacená protihodnota. S ohledem na dovážené zboží je tato hodnota pro celní účely zvýšena o veškeré dovozní daně, cla a poplatky spojené s dovozem. Při výpočtu daňové povinnosti může být DPH na vstupu odečtena od DPH na výstupu, takže v praxi je zdaněna pouze hodnota přidaná k dodávce (Schellekens, 2017).

Sazby daně z přidané hodnoty platné v centrálním Španělsku a na Baleárských ostrovech uvádíme na Obr. 4.9.

Obr. 4.9 Sazba DPH

Typ sazby	sazba
Základní sazba	21 %
Snížená sazba (potraviny, doprava, cestovní ruch atd.)	10 %
Supersnížená sazba (základní potřeby, bydlení)	4 %
Nulová sazba (zboží a služby související s vývozem)	0 %

Zdroj: Schellekens (2017), vlastní zpracování

Osvobozené od DPH jsou zdravotnické a sociální služby, vzdělávací a sportovní služby, finanční operace a pojišťovací služby a pronájem některých druhů nemovitostí.

Podnikatelé – nerezidenti mají povinnost stanovit si daňového zástupce a jeho jméno oznámit daňovým úřadům. Zahraniční podnikatelé – plátcí DPH, podle španělského práva, mohou použít režim všeobecných náhrad pro navrácení DPH na vstupu. Uplatňuje se čtvrtletně mezi 1. a 20. dubnem, červencem a říjnem a od 1. do 30. ledna následujícího roku.

4.4.2 Daně ze spotřeby

Mezi daně ze spotřeby řadíme tzv. speciální (zvláštní) daně – daň z piva, z vína a kvašených nápojů, meziproductů, ze zpracování tabáku a minerálních olejů, daň z elektřiny, daň z uhlí aj.

Zvláštní daně jsou regulovány zákonem č. 38/1992. Základy daně, viz. Obr. 4.10, jsou obvykle tvořeny množstvím daného produktu vyjádřené ve fyzikálních jednotkách (objem, hmotnost, teplota atd.), výjimkou je výroba tabáku a elektřiny. Sazby spotřebních daní jsou uvedeny v příloze č. 3.

Obr. 4.10 Vyjádření základu daně u zvláštních daní

Základ daně
z piva, vína a fermentovaných nápojů, z meziproductů
množství v hl hotového výrobku při teplotě 20 °C
z minerálních olejů
množství v tisících litrech výrobku při teplotě 15 °C
z tabáku
počet kusů + maximální prodejní cena na trhu vč. daně
z elektřiny
celkové množství v MWh
z uhlí
energetická síla v GJ

Zdroj: Ineaf Business School, vlastní zpracování

4.4.3 Clo a kolkovné

Kolkovné je vybíráno na základě notářského dokladu, který má být zaznamenán ve veřejném registru. Sazba se u tohoto typu nepřímé daně pohybuje obvykle v rozmezí 0,5 % - 2 % v závislosti na regionu a konkrétní transakci.

Na zboží z jiného členského státu se clo nevztahuje, ale zboží dovezené ze zemí mimo EU podléhá clu i společným celním sazbám (Schellekens, 2017).

4.4.4 Daň z převodu majetku

Společnosti musí platit daň z převodu u různých transakcí, které nejsou součástí jejich běžných činností. Sazba se odvíjí dle regionu vybírající tuto daň. Tzv. automatické sazby daně, plynoucí z nařízení regionů, jsou 6 % u převodu nemovitostí, 4 % pro daň z převodu movitých věcí a 1 % dopadá na vlastnická práva (Schellekens, 2017).

4.4.5 Shrnutí kapitoly

V této kapitole bylo naším cílem alespoň do určité míry popsat, v mnoha ohledech poměrně komplikovaný, daňový systém ve Španělsku. Stejně jako v kapitole o českém daňovém systému, i zde jsme se snažili podchytit hlavní podstatu každé vymezené daně.

5 KOMPARACE ZDAŇOVÁNÍ FYZICKÝCH OSOB A DOPORUČENÍ K DAŇOVÉ POLITICE

Úvodem této kapitoly, dříve, než se budeme věnovat konkrétním rozdílům ve zdaňování příjmů fyzických osob, si shrneme hlavní rozdíly v daňových systémech všeobecně.

Z obecného pohledu na oba systémy jako celky je významným rozdílem již samotné rozložení daní v rámci státu, tím máme na mysli zejména existenci tří dílčích systémů daní v případě Španělského království. Už z důvodu rozdělení a přenesení pravomocí a povinností ve výběru daní mezi jednotlivé autonomní oblasti a města se nám jeví celý systém velmi složitě a komplikovaně, zatímco v ČR je zaveden jednotný systém platný pro celou zemi. S ohledem na velikosti států má každý systém své výhody. Možná právě možnost zásahu autonomních regionů a municipalit do daňového systému zajišťuje efektivnější správu, než kdyby celé břemeno náleželo pouze centrální vládě. Dalším postřehem jsou určité rozdílné sazby u jednotlivých druhů daní. Ve Španělsku jsou navíc vybírány daně, které naopak v Česku nemáme, například daň z příjmů nerezidentů zvlášť oddělenou od daně z příjmů fyzických osob, daň darovací a dědickou, které u nás byly v roce 2014 formálně zrušeny nebo kolkovné. Liší se samozřejmě i daňová zvýhodnění, osvobození od daně či slevy a výpočty základů daně nebo daňových povinností.

5.1 Srovnání zdaňování fyzických osob v ČR a ve Španělsku

Hned při vymezení poplatníků si všimneme rozdílu ve zdanění nerezidentů. V ČR nerezidenti spadají do kategorie poplatníků daně z příjmů fyzických osob spolu s rezidenty, ve Španělsku je však vymezena zvlášť daň z příjmů nerezidentů. V každém případě, základem daně jsou vždy příjmy získané na území daného státu. Odlišnosti v předmětu daně nejsou nijak výrazné. Možná jen stojí za zmínku odlišné pojetí a zařazení příjmů z majetku a nájmu, kdy v ČR příjmy z kapitálového majetku a nájmu oddělujeme, ve Španělsku jsou takové příjmy zařazeny mezi příjmy investiční (příjmy z movitého a nemovitého majetku) a kapitálové.

Pro porovnání uvádíme na Obr. 5.1 jednotlivé druhy příjmů, vymezené v příslušných kapitolách, vedle sebe.

Obr. 5.1 Porovnání předmětu daně

Předmět daně v ČR	Předmět daně ve Španělsku
a) příjmy ze závislé činnosti	a) příjmy ze zaměstnání (závislé činnosti)
b) příjmy ze samostatné činnosti	b) příjmy z movitého a nemovitého majetku
c) příjmy z kapitálového majetku	c) příjmy z podnikání
d) příjmy z nájmu	d) kapitálové zisky,
e) ostatní příjmy	e) imputované příjmy (ostatní)

Zdroj: vlastní zpracování

Základ daně se u obou zemí jeví podobně, ale není tomu tak. Existují sice v obou zemích v podstatě dva základy daně, ale obecně je výsledek jiný. V ČR rozlišujeme pět skupin dílčích základů daně a v rámci každého pak existují samostatné základy daně, ve Španělsku rozlišujeme obecný základ daně a základ daně z úspor. Jde o to, že u nás pro výpočet daně z příjmů vycházíme nakonec z jednoho výsledného základu daně, kdežto ve Španělsku mohou vzniknout základy dva z důvodu rozdělování příjmů na obecné a z úspor. Kromě toho nejen, že se zohledňuje současný stav osoby (rozvedená, svobodná atd.), ale podle výše těchto příjmů se pak odvíjí i sazby daní. Jak už víme, v ČR platí srážková daň pro příjmy fyzických osob pouze jedna, a to 15 %.

Výpočet daňové povinnosti ve Španělsku je komplikovanější také o to, že se vypočítává nejen jedna daň, ale také ta, která náleží dané autonomní oblasti. Znamená to tedy, že pokud má poplatník jak příjmy obecné, tak příjmy z úspor, vzniknou mu dva různé základy daně a každý slouží pro výpočet daňové povinnosti. Daňová povinnost se musí vypočítat zvlášť pro stát a zvlášť pro autonomní oblast, ve které má poplatník vedené trvalé bydliště. Výsledkem budou tedy čtyři daňové povinnosti. Zvláštní sazbu pak mají dividendy, úroky a jiné poplatky. V ČR jsou zvláštní sazbou zdaňovány například úroky, finanční leasingy nebo příjmy z podílových listů.

Dalším výrazným rozdílem je postavení sociálního pojištění, které je na rozdíl od ČR odčitatelnou položkou od základu daně, u zaměstnanců činí příspěvek 6,35 % a zaměstnavatelé odvádějí 29,9 %, kromě toho se odvádějí příspěvky pouze na sociální pojištění, nikoliv zdravotní.

Oba státy umožňují řadu odpočtů a slev, z nichž některé druhy byly vyjmenovány v příslušných kapitolách. Zajímavé je u Španělska, že není nijak zvýhodňován student, který si přivydělává při studiu, a to ani do určitého věku, jako je tomu u nás.

Rodiče v ČR mohou uplatňovat bonusy na děti, ve Španělsku bychom obdobu těchto zvýhodnění mohli vidět v příspěvcích při narození dítěte nebo adopci, nebo v rodinném a osobním minimu, kde jsou kromě rodin s dětmi zahrnuty i slevy na různé skupiny poplatníků. Stejně tak jsou v obou státech od základu daně odpočitatelné příspěvky na životní a penzijní připojištění nebo dary. Příkladem odčitatelné položky, která v Česku vůbec neexistuje se týká investice do nového bydlení nebo renovací. Výše všech slev a zvýhodnění je samozřejmě odlišná vzhledem k výši platů ve Španělsku. Mzdami jsme se v této práci nezabývali, nicméně rozdíly jsou poměrně výrazné. V roce 2017 činila průměrná, měsíční, hrubá mzda ve Španělsku 2 020 EUR, v ČR to bylo 31 646 Kč (1 230 EUR). Minimální mzda je v ČR pátá nejnižší v EU, 11 000 Kč (430 EUR) v roce 2017, ve Španělsku 805 EUR¹².

Zdaňovací období je u obou států stejné – kalendářní rok. V ČR se podává daňové přiznání a daň je splatná k 1. dubnu, ve Španělsku trvá období podávání daňových přiznání od dubna do července, každý rok je stanoven kalendář pro podávání daňového přiznání, nejdříve se podává návrh a nejpozději na začátku července musí být podáno řádné daňové přiznání.

Pro srovnání uvádíme na Obr. 5.2 vzorový příklad výpočtu daně z příjmů fyzických osob v ČR a ve Španělsku. Pro účely výpočtu jsme použili poplatníka s roční hrubou mzdou 379 752 Kč (24 240 EUR), s dvěma dětmi (4 a 12 let), jehož manželka daňové zvýhodnění neuplatňuje a nejmladší dcera navštěvovala v roce 2017 školu, za kterou bylo zaplacen 14 000 Kč.

Pro přepočty byl použit stejný kurz ČNB, jako v případě minimální a průměrné mzdy a jako mzda je v příkladu uvedena roční, průměrná, hrubá mzda v roce 2017.

Obr. 5.2 Vzorový výpočet daňové povinnosti v ČR

Hrubá mzda	379 752 Kč
Sociální pojištění – zaměstnavatel (25 %)	94 938 Kč
Zdravotní pojištění – zaměstnavatel (9 %)	34 178 Kč
	zaokrouhleně celkem 508 900 Kč
Daň 15 %	76 335 Kč

¹² Přepočet z CZK na EUR kurzem ČNB k 29. 12. 2017, 25,540CZK/1EUR.

Sleva na poplatníka	24 840 Kč
Školkové	11 000 Kč
Zvýhodnění 1. dítě	13 404 Kč
Zvýhodnění 2. dítě	19 404 Kč
Daňová povinnost	7 687 Kč (301 EUR)

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro zjištění státní daňové povinnosti ve Španělsku jsme použili tabulku 4.3 z čtvrté kapitoly a pro daňovou povinnost autonomní oblasti jsme zvolili autonomní oblast Valencie (Comunidad Valenciana). Sazby pro tuto oblast uvádíme na Obr. 5.3.

Obr. 5.3 Sazby daně pro oblast Valencie v roce 2017

Základ daně v EUR ve výši do	Podíl na dani v EUR	Zbýlá část základu daně v EUR ve výši do	Sazba v %
0	0	12 450	10
12 450	1 245	4 550	11
17 000	1 745,50	13 000	13,90
30 000	3 552,50	20 000	18
50 000	7 152,50	15 000	23,50
65 000	10 677,50	15 000	24,50
80 000	14 352,50	40 000	25
120 000	24 352,50	a výše	25,50

Zdroj: Agencia Tributaria (2017), vlastní zpracování

Při výpočtu daňové povinnosti pro oblast Valencie postupujeme způsobem na Obr. 5.4.

Obr. 5.4 Vzorový výpočet daňové povinnosti ve Španělsku

Hrubá mzda	24 240 EUR
- sociální pojištění - zaměstnanec (6,35 %)	1 539,24 EUR
celkem po odpočtu	22 700,76 EUR

U mzdy v rozmezí dvou hodnot počítáme s hodnotou nižší.

Pro státní daňovou povinnost	
příjem do 20 200 EUR	2 112,75 EUR
zbylá část	$24\,240 - 20\,200 = 4\,040$ EUR
sazba pro stát 15 %	$4\,040 \times 0,15 = 606$ EUR
celková povinnost	$2\,112,75 + 606 = 2\,718,75$ EUR

Pro autonomní daňovou povinnost	
do 17 000 EUR	1 745,50 EUR
zbylá část	$24\,240 - 17\,000 = 7\,240$ EUR
sazba pro oblast Valencie 13,90 %	$7\,240 \times 0,139 = 1\,006$ EUR
celková povinnost	$1\,745,50 + 1\,006 = 2\,751,50$ EUR

Rodinné minimum	2 400 EUR (1. dítě) + 2700 EUR (2. dítě)
Osobní minimum	5 550 EUR (poplatník
Celkem	10 650 EUR
do 12 450 EUR (stát): sazba 9,50 %	1 011,75 EUR
do 12 450 EUR (Valencie): sazba 10 %	1 065 EUR

Celková daňová povinnost	
IRPF = $(2\,718,75 - 1\,011,75) + (2\,751,50 - 1\,065) = 3\,393,50$ EUR	

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě výpočtu daňových povinností v obou státech byl zjištěn výrazný rozdíl, a to zejména z důvodu placení daně jak státu, tak autonomní oblasti, kvůli různým sazbám a vysokým slevám a zvýhodněním.

5.2 Daňová politika EU a obou vybraných států

Pojmy jako daňová politika, daňová harmonizace nebo koordinace byly definovány v rámci daňové terminologie ve 2. kapitole. Nyní se těmito termíny budeme věnovat, abychom si představili fungování daňové politiky v EU a výše popsaných daňových systémech.

Daňová politika byla již na konci 50. let ukotvena ve Smlouvě o Evropských společenstvích. Cílem bylo vytvoření jednotného vnitřního trhu. Přes počáteční snahy a plány na strukturální přeměnu daňové politiky prostřednictvím celkové harmonizace se nakonec dospělo k názoru, že pro dosažení stanoveného cíle je nutná harmonizace v oblasti nepřímých daní. Mělo se za to, že na jednotný trh má největší vliv právě nepřímé zdanění.

Mimoto docházelo k názorovým sporům, zda je vůbec nutné snažit se o daňovou harmonizaci a zda není vhodnější zachovat daňovou konkurenci. Objevovaly se názory a postoje proti harmonizaci. Jako negativní faktory státy zdůvodňovaly omezování fiskální politiky a také fakt, že uplatňované daňové sazby jsou specifické pro jednotlivé země, což nemůže být v rámci harmonizace zohledněno. Kromě zajištění jednotného trhu si EU v posledních letech také stanovila za cíl zajistit férové zdanění, tedy takové, které nebude představovat zvýhodnění subjektu v jednom státě před ostatními státy (Nerudová, 2017).

Harmonizace tedy byla v první fázi zaměřena na odstraňování bariér obchodu, což souviselo se zavedením jednotného systému nepřímého zdanění. Evropská komise rozhodla vytvořit systém DPH, který bude nahrazovat současné dva existující, rozdílné systémy – kumulativní vícestupňový systém daně z obratu a všeobecná daň ze spotřeby (Francie). Harmonizace se týkala také sazeb DPH a spotřebních daní. Byl zaveden tzv. princip země určení, což znamená, že je zboží zdaňováno v zemi spotřeby a zamezí se tak deformaci tržního prostředí.

Výsledkem strukturální harmonizace DPH bylo přijetí směrnic, z nichž každá měla své opodstatnění. Bylo vymezeno, k čemu se členské země zavazují a jaké jsou jejich povinnosti, co je předmětem daně, jaká jsou pravidla pro stanovení základu daně, sazby daně a další. U sazeb DPH se unie, spíše než k harmonizaci, přiklonila k daňové aproximaci, aby se zamezilo problémům, které v souvislosti s harmonizací vyvstávaly (zásah do národní suverenity, ohrožení příjmů státních rozpočtů atd.). Minimální sazba daně byla stanovena na 15 % u základní sazby a 5 % u snížené. Současné aktivity daňové politiky v oblasti DPH směřují k odstraňování překážek v elektronickém obchodu (Nerudová, 2017).

V případě zdanění akcízů nelze o harmonizaci příliš hovořit, i když je takto celý proces úprav i v tomto případě označován.

Za použití nástroje harmonizace mělo být dosaženo vyrovnání výše sazeb. Stejně jako u DPH byl stanoven princip místa určení a pro sazby zvoleny minimální hodnoty. Nicméně to nemělo předpokládaný efekt, a sice samovolnou harmonizaci představovanou přibližováním výše sazeb jednotlivých států. Zde jsou výsledkem tři skupiny směrnic – horizontální, vertikální a čtyři směrnice týkající se sazeb.

Myšlenka harmonizace existovala i v případě přímého zdanění. Na první dojem se zdálo, že zde bude proces jednodušší, ale po důsledném prozkoumání a uvážení bylo dosaženo toho názoru, že i přes velkou podobnost struktur systémů přímého zdanění, jsou vlastně vnitřně velmi odlišné (např. v tvorbě základů daně). Pozornost byla zaměřena zejména na korporátní daň. Důvodem je vysoká mobilita kapitálu, což má vliv na jednotnost trhu. Harmonizace byla rozdělena na čtyři reálné varianty zdanění, z nichž tou hlavní možností a cílem zároveň byl společný konsolidovaný základ daně (Nerudová, 2017). Z hlediska legislativy byla taktéž přijata řada směrnic, nicméně hlavní význam mají v posledních letech nařízení Evropského soudního dvora.

V procesu daňové politiky a harmonizace je mapován vývoj sazeb daně všech evropských zemí, ale také připojení členských států k projektům a plánům EU i jejich postoje vůči nařízením. Jako ukázkou si v následujícím odstavci shrneme vývoj DPH ve Španělsku a v ČR.

Španělsko přešlo na systém daně z přidané hodnoty při vstupu do EU v r. 1986 a ČR v roce 2004. Základní sazba DPH se ve Španělsku pohybovala od roku 1992 do roku 2016 v rozmezí od 13 % až po současných 21 %, snížená sazba DPH byla v roce 1992 pouze jedna, a to 6 %, v dalších letech již existovaly dvě snížené sazby DPH, po dobu dvou let 3 % a 6 %, poté až do r. 2009 4 % a 7 %, první snížená sazba se zvýšila na dva roky o 1 % a až do současnosti se sazby ustálily na hodnotách 4 % a 10 %. V ČR se základní sazba sleduje od roku 1993, kdy se držela i v roce následujícím na 23 %, pak se na dlouhou dobu ustálila na 22 % a v letech 2004-2009 byla 19 %, na tři roky došlo ke změně na 20 % a dosud platí výše 21 %. Snížená sazba byla zavedena vždy jen jedna, a to 5 % až do roku 2007, poté se zvyšovala v rozmezí 9 % - 15 % a od roku 2015 existují dvě snížené sazby DPH, 10 % a 15 %. Sazby daně pro nepřímé daně jsme si v případě ČR ukázali v třetí kapitole a pro Španělsko jsou uvedeny v příloze č. 3.

Kromě harmonizace přímých a nepřímých daní je také v EU řešena problematika dvojího zdanění, ke kterému nejčastěji dochází, když žijeme v jednom členském státě, ale pracujeme v jiném; jsme-li vysláni krátkodobě pracovní do zahraničí; žijeme-li v zahraničí za účelem nalezení práce; přestěhovali jsme se do jedné země na důchod, ale ten pobíráme z jiné země. Díky smlouvám o zamezení dvojího zdanění se většinou zabránilo situaci, aby např. příjem nebo majetek nabytý v zemi, kde pracujeme, nebyl podroben daňové povinnosti v místě bydliště (Vaše Evropa, 2018).

Španělsko bylo jednou ze zemí nejvíce zasažených ekonomickou krizí v letech 2008-2009 a následky krize si nese dodnes. Španělská vláda po silném úpadku finančního sektoru podnikala kroky nutné k návratu na cestu udržitelného rozvoje a obnovu důvěryhodnosti španělské ekonomiky. Prostřednictvím strukturálních reforem, fiskální konsolidace a dalších opatření bylo zacíleno na snížení veřejného deficitu.

V posledních letech se daňová politika zaměřuje na obnovu veřejných příjmů, hledají se způsoby, jak zvýšit daňové příjmy bez zvyšování daní, dochází například k výraznému růstu příjmů z daní z příjmů právnických osob.

V ČR proběhla v roce 2008 rekodifikace pravidel DPH schválením nové směrnice EU, týkala se výroby a distribuce zboží a služeb v EU včetně dovozů do EU. Tato směrnice byla také začleněna do právního řádu ČR. Cílem této změny bylo zamezení podvodů, podpora fiskální konsolidace a hospodářského růstu. Pozornost byla věnována také přeshraničnímu obchodu a zdaňování úroků z úspor. Hlavním tématem daňové politiky posledních několika let je boj proti daňovým únikům, k tomu má sloužit plošný reverse charge¹³.

5.3 Doporučení k daňové politice

Vzhledem k pokrokům, reformám a pozitivním ekonomickým výsledkům v posledních letech se zřejmě obě země ubírají správným směrem ve fiskální politice. Důkazem jsou průzkumy a vyjádření nadnárodních firem k ekonomické situaci. V ČR jsme mohli v poslední době zaznamenat množství zpráv o růstu české ekonomiky, růstu HDP, růstu platů, velmi nízké nezaměstnanosti nebo nadprůměrné pozici v eurozóně a další. Ministerstvo financí ČR také každoročně vydává fiskální výhled týkající se zhodnocení ekonomiky v předešlém roce. Španělská ekonomika vykázala nejen v loňském roce drobný růst, a to zejména díky spotřebitelským výdajům a exportu, nicméně stále se potýká s doslova gigantickým dluhem a vysokou nezaměstnaností. Podle premiéra Rajoye se však hospodářství země vrací na úroveň před krizí.

¹³ přenesená daňová povinnost z prodávajícího na kupujícího

Daňová politika jde ruku v ruce s politikou fiskální, je propojena mikroekonomickými i makroekonomickými faktory, s nabídkou a poptávkou, importem a exportem, s rozpočtem státu, nezaměstnaností, odráží se na výši mezd a odvodů atd. Daňové zatížení ČR je srovnatelné se Španělskem a přesto, že rostoucí daňová kvóta má pozitivní vliv na přerozdělování ve společnosti a příjmy státního rozpočtu se každoročně zvyšují, ekonomové se shodují, že výkon ekonomiky by byl efektivnější s nižšími daněmi. Výzkumy navrhuji jako obecná řešení odstranit postradatelné výdaje státu a o ušetřené peníze snížit daně.

Jako členské státy se musí oba systémy podřizovat směrnicím a nařízením EU. Vždy budou vyvstávat názory pro a proti, zda snížit nebo zvýšit sazby daně u jednotlivých typů daní, zda zavádět nové daně nebo naopak některé zcela odstranit, jak více zvýhodnit občany nebo firmy apod. Problematika daní je vždy jednou z hlavních otázek všech politických, volebních či předvolebních kampaní, ale nejen těch. Otázek a variant, jak daňový systém upravit bylo, je a vždy bude celá řada.

Jsme toho názoru, že nelze pomocí daňové harmonizace docílit většího sblížení v oblasti přímého zdanění. Každá země se jinak historicky vyvíjela, je jinak velká a bohatá, liší se politickým uspořádáním, každá země se potýká s jinými teritoriálními problémy, všude jsou rozdílné platové podmínky a podobných faktorů by se našla určitě celá řada. Mezi zeměmi budou, jednoduše řečeno, vždy markantní rozdíly. Kromě toho si podle všeho chtějí členské státy zachovat svou výlučnou kompetenci, pokud jde o přímé daně. Navíc, pokud by například nastala navrhovaná situace zavedení sjednocené sazby daně v EU, výrazně by se narušila daňová konkurence mezi státy. Naproti tomu nepřímé daně se daří lépe harmonizovat už z toho důvodu, že mají nejvyšší dopad na volný pohyb zboží a služeb, a z ekonomického hlediska by tedy státy měly mít bezprostřední zájem podílet se na harmonizaci právě nepřímého zdanění. Podle analytika České spořitelny, Michala Skořepy, je „harmonizace pravidel ekonomického života přínosná jen tehdy, pokud výrazně zjednoduší život ať už firmám, nebo spotřebitelům a nejlépe všem.“ (Macháček, 2018)

6 ZÁVĚR

Bakalářská práce byla zaměřena na představení a charakteristiku daňových systémů dvou vybraných zemí EU. Práce byla koncipována tak, aby byly z různých zdrojů shrnuty nejdůležitější poznatky a každý systém byl zpracován v podobném duchu, tzn. od popisu historických aspektů, legislativní úpravy, základního rozdělení, přes vymezení jednotlivých typů daní až po shrnutí obou soustav a daňovou politiku. Cílem bylo u každé daně vysvětlit, co je její podstatou, co tvoří základ daně a jakým sazbám je daň podrobena. Většina typů daní je doplněna o tabulky, které lépe vykreslují právě zmíněné sazby, kterých je často více než jedna, nebo výpočty u daní z příjmů fyzických a právnických osob.

Na první pohled jsou daňové systémy těchto zemí odlišné, nicméně největší rozdíl vnímáme zejména u přímých daní, ty nepřímé jsou si velmi podobné, ať už strukturou nebo zdaněním obecně, jelikož jsou hlavním předmětem harmonizace daní v EU. Sazby daní se samozřejmě liší ve všech případech.

Důraz byl kladen zvláště na popis daně z příjmů fyzických osob, jako podklad pro následné srovnání. Zaměřili jsme se na poplatníka – zaměstnance. Naším cílem bylo popsat rozdíly daňového charakteru z obecného i praktického úhlu pohledu. Pro ilustraci jsme v předposlední kapitole uvedli příklad a vypočítali daňovou povinnost pro obě země. Popisem OSVČ ani vyměřovacími základy jsme se nezabývali, jelikož jde o část poměrně obsáhlou v obou systémech, u které by pro pochopení nebylo vhodné žádnou informaci nijak zkracovat nebo zestručňovat.

Shrňme-li zjištěné poznatky ohledně daně z příjmů fyzických osob, nejen z teoretických informací, ale i z příkladu uvedeného v páté kapitole je patrné, že rozdíl v daňovém zatížení mezi Španělskem a Českou republikou je velmi výrazný. Španělský občan je mnohem více daňově zatížen z důvodu existence 8 státních sazeb pro dva druhy příjmů (obecné a z úspor) a k tomu se dále řídí sazbami daně pro danou autonomní oblast. V České republice podléhají všechny fyzické osoby 15% sazbě daně, pokud nepřekročí zákonem stanovený limit pro příjmy, pak podléhají navíc 7% zdanění. Na druhou stranu Španělsko oproti České republice zohledňuje občany, kteří nedosáhnou limitních příjmů stanovených zákonem a zdanění nepodléhají. Dále byla také zjištěna rozdílná daňová zvýhodnění, a to zejména pokud jde o děti. V ČR uplatňují daňoví poplatníci slevy na děti, ve Španělsku jsou tyto výhody uplatňovány jako rodinné minimum. Zajímavou informací bylo sociální pojistné jako odčitatelná položka v případě zaměstnance ve Španělsku nebo odděleně zdaňování nerezidenti.

Daň z příjmů právnických osob má v obou zemích také odlišné sazby, zatímco v ČR je to 19 %, ve Španělsku jsou hned čtyři – 15 %, 19 %, 25 % a 30 %. Specifickou slevou na dani jsou ve Španělsku výdaje na španělskou a zahraniční filmovou produkci. Dále existuje ve Španělsku daň darovací a dědická se čtyřmi kategoriemi poplatníků. Naproti tomu v ČR byla dědická daň zrušena a dary se řadí k ostatním příjmům. Rozdílné jsou také sazby daně z přidané hodnoty, v ČR máme dvě snížené sazby daně 10 % a 15 %, ve Španělsku je sazba nulová, supersnížená 4 % a snížená 10 %, základní sazba má v obou zemích stejnou výši 21 %.

V úvodu jsme uvedli, že budeme využívat metodu deskripce a explanace, analýzy a komparace. První dva metodické nástroje jsme uplatnili zejména ve třetí a čtvrté kapitole, kdy jsme popisovali, co znamenají a jaký význam mají všechny uvedené daně a vysvětlovali některé výpočty. Metoda komparace byla využita v páté kapitole v rámci teoretického srovnání daní v těchto zemích a zdaňování příjmů fyzických osob. Již jsme zmínili praktický výpočet, kde jsme mohli porovnat, jak odlišný je samotný výpočet a celková daňová povinnost.

Metoda popisu a analýzy pak byla aplikována na kapitolu věnovanou daňové politice. Zabývali jsme se daňovou politikou EU, na co byla a je principiálně zaměřena, zmínili jsme proces harmonizace z hlediska přímých i nepřímých daní a poukázali na ekonomické postavení zvolených členských států v EU a jejich daňovou politiku. Proces daňové harmonizace jsme zhodnotili jako reálný, pokud jde o nepřímé daně, u přímých daní se budou jakékoliv pokusy o harmonizaci vždy setkávat s většími negativními postoji než v případě DPH a spotřebních daní.

Zkoumané země i jejich daňové systémy vnímáme v mnoha ohledech jako velmi odlišné, komplikovanější systém má určitě Španělsko, zejména ve výpočtu daní z příjmů jak právnických, tak fyzických osob, kdy se musí hlídat velké množství faktorů dopadajících na tyto daně.

Z našeho pohledu byly cíle práce stanovené v úvodu a shrnuty v tomto závěru splněny.

Seznam použité literatury

BONĚK, V., P. BĚHOUNEK, V. BENDA a A. HOLMES. *Lexikon – daňové pojmy*. 1. vyd. Ostrava: Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. 626 s. ISBN 80-7208-265-5.

JURČÍK, Radek. *Daňové systémy v České republice a v mezinárodním srovnání se zaměřením na aktuální trendy*. Ostrava: Key Publishing s.r.o., 2015. 137 s. ISBN 978-80-7418-176-4.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-547-8.

MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony*. Praha: Grada Publishing, 2017. 288 s. ISBN: 978-80-271-0493-2.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. 207 s. ISBN 978-80-247-5806-0.

NERUDOVÁ, Danuše. *Daňová politika v Evropské unii*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 228 s. ISBN 978-80-7552-682-3.

SHELLEKENS, Marnix, et al., ed. *European Tax Handbook 2017*. Amsterdam: IBFD, 2017. 1164 s. ISBN 978-90-8722-407-407-3.

STARÝ, Marek et al. *Dějiny daní a poplatků*. Praha: PBtisk, s.r.o., 2009. 207 s. ISBN 978-80-87109-15-1.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vyd. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. 128 s. ISBN 978-80-7552-315-0.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. vyd. Praha: 1. VOX, 2016. 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

Elektronické zdroje

AGENCIA TRIBUTARIA. *¿Desde cuándo hay impuestos?* [online]. AEAT [15. 4. 2018].

Dostupné z: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT6_es_ES.html

AGENCIA TRIBUTARIA. *Manual de actividades económicas – Impuesto sobre Sociedades* [online]. [18. 4. 2018]. Dostupné z:

https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Manuales__Folletos_y_Videos/Manuales_practicos/_Ayuda_Folleto_Actividades_economicas/4__Impuesto_sobre_Sociedades/4__Impuesto_sobre_Sociedades.html

Business Insider España. *Renta 2017: 17 deducciones del IRPF que debes tener en cuenta* [online]. Business Insider España [22. 4. 2018].

Dostupné z: <https://www.businessinsider.es/renta-2017-18-deducciones-irpf-que-debes-tener-cuenta-199050>

DLOUHÁ, Petra. *Daň z nemovitosti: kolik zaplatíte v roce 2018* [online]. [15. 2. 2018].

Dostupné z: <https://www.penize.cz/dan-z-nemovitosti/328519-dan-z-nemovitosti-kolik-zaplatite-v-roce-2018>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Orgány finanční správy* [online]. Finanční správa [16. 2. 2018].

Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/organy-financni-spravy>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Organizační řád Finanční správy České republiky* [online]. Finanční správa [16. 2. 2018]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/OR_FS_UZ_D6.pdf

HAMERNÍKOVÁ, Eva. *Kupujete nemovitost? Jak na daň z nabytí nemovitých věcí...2017-2018* [online]. [21. 4. 2018].

Dostupné z: <http://evahamernikova.cz/kupujete-byt-jak-na-dan-z-nabyti-nemovitych-veci/>

INEAF BUSINESS SCHOOL. *Organización del sistema tributario español* [online]. Ineaf business school [15. 3. 2018].

Dostupné z: <https://www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/organizacion-del-sistema-tributario-espanol>

INTEGRA CENTRUM, S.R.O. *Položky zvyšující účetní výsledek hospodaření*

[online]. Integra centrum, s.r.o. [28. 1. 2018].

Dostupné z: <https://www.integracentrum.cz/aktuality/polozkyzvysujici-ucetni-vysledek-hospodareni-402>

KONEČNÁ, Jana. *Souhrnné hlášení k DPH do EU* [online]. Jak podnikat [28. 2. 2018].

Dostupné z: <http://www.jakpodnikat.cz/souhrnne-hlaseni-dph.php>

KUČEROVÁ, Dagmar. *Nezdanitelné části základu daně uplatnitelné pro rok 2016 a změny pro rok 2017* [online]. Podnikatel [15. 1. 2018]. Dostupné z:

<https://www.podnikatel.cz/clanky/nezdanitelne-casti-zakladu-dane-uplatnitelne-pro-rok-2016-a-2017/>

MACHÁČEK, Jan. *Nedopustíme sjednocení sazby EU* [online]. Česká pozice [27. 4. 2018].

Dostupné z: http://ceskapozice.lidovky.cz/nedopustme-sjednoceni-sazby-dane-v-eu-d82-/debata-jana-machacka.aspx?c=A180118_095712_machackova-debata_houd

NEŠLEHA, Matěj. *Kontrolní hlášení k DPH* [online]. Portál Pohoda [12. 3. 2018].

Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/kontrolni-hlaseni-k-dph/>

PLEVKOVÁ, Klára. *Nová daň české daňové soustavy, aneb zpřísnění regulace hazardních her*

[online]. Fučík [2. 3. 2018]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/nova-dan-ceske-danove-soustavy-aneb-zprisneni-regulace-hazardnich-her/>

SISTERNES, Amparo. *IRPF: ¿Qué es?* [online]. Rankia [18. 4. 2018]. Dostupné z:

<https://www.rankia.com/blog/irpf-declaracion-renta/1174339-irpf-que>

TRECEL, José. *El Impuesto de Sucesiones y Donaciones* [online]. Bolsamania [20. 4. 2018].

Dostupné z: <http://www.bolsamania.com/declaracion-impuestos-renta/el-impuesto-de-sucesiones-y-donaciones/>

VAŠE EVROPA. *Dvojití zdanění* [online]. Europa.eu [27. 4. 2018]. Dostupné z:

https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/double-taxation/index_cs.htm

Seznam zkratek

°C	stupně Celsia
ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
EUR	euro
g	gram
GJ	gigajoule
hl	hektolitr
kg	kilogram
ks	kus
l	litr
MWh	megawatthodina
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OND	osoba nepovinná k dani
OPD	osoba povinná k dani
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
s	sekunda
t	tuna
ZDzP	zákon o daních z příjmů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11.7.2019

Lenka Dancová
.....
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Daňové přiznání ČR

Příloha č. 2 – Daňové přiznání Španělska

Příloha č. 3 – Sazby spotřebních daní ve Španělsku